



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 308/ 2016

privind soluționarea contestației depuse de

.X. S.R.L. din .X.

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

sub nr. A_SLP 1164/16.06.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , prin adresa nr..X./10.06.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 1164/16.06.2016 cu privire la contestația formulată de .X. S.R.L., cu sediul în .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2004, reprezentată convențional de SCA .X. prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr.B .X./2016 aflată la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. (.X. SRL) contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F_AB .X. /30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F_AB .X. /30.03.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv la data de **12.04.2016**, potrivit confirmării de primire poștale a adresei nr..X. / 07.04.2016 de înaintare a actului administrativ fiscal, 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 **27.05.2016**, fiind înregistrată la organul fiscal emitent sub nr..X. potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

În baza art.276 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea solicită organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F_AB .X. /30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. .

Procedura orală a avut loc la data de **15.09.2016** la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta încheiată la data de 15.09.2016, anexată 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. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AB .X. /30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X. / 30.03.2016, societatea susține următoarele:

Societatea solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-AB .X. / 30.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AB .X. /30.03.2016, pentru suma de .X. lei dintre care .X. lei debit principal și .X. lei obligații fiscale accesorii (.X. lei dobânzi și .X. penalități de întârziere), respectiv restituirea sumei de .X. lei achitate conform celor X ordine de plată atașate.

.X. S.R.L. susține că face parte din grupul de firme .X. , care în anul 1961 și-a început activitatea în Germania, ca o afacere de familie în domeniul industriei constructoare de mașini, astfel prin profesionalism și atitudine serioasă asupra muncii și partenerilor de afaceri, .X. și-a câștigat recunoașterea în piața de profil, extinzându-și activitatea la nivel internațional, în prezent având un număr de X de angajați care se ocupă cu dezvoltarea și fabricarea în permanență a componentelor de înaltă precizie din metal și plastic pentru dispozitivele electronice care se asamblează la automobile.

Societatea precizează că .X. este lider la nivel mondial în sectorul producției de componente electronice pentru industria autoturismelor și că în anul 2004, grupul .X. a decis să investească în România, prin înființarea unei fabrici la .X. și a societății .X. S.R.L. cu o echipă de X de angajați, astăzi, deținând o hală de depozitare și livrare, o clădire de birouri și o hală de producție în suprafață de X de mp, având peste X de angajați.

Societatea precizează că atât înființarea, cât și dezvoltarea ulterioară nu au fost posibile fără know-how-ul și implicarea specialiștilor din societatea mamă din Germania, dorind să sublinieze că, organele de inspecție au considerat că niciunul dintre costurile cu trainingul salariaților români (fie prin deplasarea lor în Germania, fie prin deplasarea specialiștilor germani în România) nu a fost în interesul derulării activităților economice în România.

Societatea precizează că inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea modalității de calcul și plată a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2009 - 31.12.2014, precum și verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.12.2009 - 30.06.2015.

Totodată precizează că, inspecția fiscală începută pe 05.10.2015 s-a desfășurat până la mijlocul lunii aprilie 2016 în urma inspecției fiscale fiind emisă Decizia de impunere nr. F-AB .X. /30.03.2016 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare.

ARGUMENTE DE PROCEDURĂ:

1. Societatea susține că potrivit datelor înscrise la pagina 1 din raportul de inspecție fiscală, inspecția fiscală a început prin transmiterea Avizului de inspecție fiscală nr. F-AB .X. /28.08.2015, iar în baza acestuia, în data de 05.10.2015 a început inspecția fiscală parțială desfășurată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Județene a Finanțelor Publice .X. .

Contestatară invocă art. 91 și art. 92, coroborate cu art.102 din Codul de procedură fiscală și specifică că la data de 05.10.2015, **termenul de prescripție de 5 ani era deja împlinit pentru creanțele fiscale născute în cursul anului 2009**, începând cu 1 ianuarie 2015 acestea nemaiputând face obiectul vreunei verificări.

Astfel, contestatară susține că raportat la data începerii inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală putea stabili obligații în sarcina societății numai pentru perioada 2010 - 2015, pentru care termenul de prescripție nu se împlinise încă.

În susținere, societatea invocă art.91 alin.(1) și alin.(2), art.92 alin (2) lit.b), art.93 și art.102 alin.(6) prevăzute în O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.23 alin.(1) din același act normativ, precizând că acesta nu oferă definiția bazei de impunere și a momentului constituirii sale, însă consideră că acesta coincide cu însuși momentul realizării de venituri și cheltuieli.

De asemenea, precizează că, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare ia naștere de la momentul realizării de venituri și cheltuieli, nu de la momentul declarării acestora sau a plății impozitului aferent, iar conform art.84 alin.(4) și art.86 alin.(1) și alin.(5) privind Codul de procedură fiscală, rezultă clar distincția dintre momentul constituirii bazei de impunere și momentul declarării impozitului, respectiv faptul că declararea nu poate fi decât ulterioară constituirii bazei de impunere.

Societatea susține că interpretarea cu privire la împlinirea termenului de prescripție este confirmată în Deciziile nr.951/26.02.2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția Contencios Administrativ și Fiscal și nr.4702/02.06.2014 a Curții de Apel Cluj, Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, considerând că aceste creanțe nu mai puteau face obiectul verificării, fiind prescrise începând cu data de 01.01.2015, motiv pentru care solicită reconsiderarea concluziilor raportului de inspecție fiscală cu privire la sumele aferente anului 2009.

2. Referitor la competența de efectuare a inspecției fiscale în ceea ce privește .X. S.R.L. contestatara susține că revenea, potrivit Ordinului nr. 3581 din 20 noiembrie 2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În baza dispozițiilor art.99 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale Ordinului nr. 3816 din 18 decembrie 2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, a fost dispusă de către Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală delegarea de competență în ceea ce privește efectuarea inspecției fiscale de la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , considerând că aceste dispoziții nu conțin dispoziții legale exprese în acest sens, potrivit regulilor generale de drept, în condițiile în care competența în ceea ce privește efectuarea inspecției fiscale revenea unui organ superior - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, aceasta neputând fi transmisă unui organ inferior, respectiv Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. .

Societatea precizează că atât în procedura civilă, cât și în cea penală, delegarea de competență se poate dispune de la un organ inferior la un organ superior și niciodată în sens invers, potrivit principiului general de drept „cine poate mai mult, poate și mai puțin”(a majori ad minus) și că în măsura în care Codul fiscal și Codul de procedură fiscală nu conțin norme speciale, sunt aplicabile normele generale, prevăzute de Codul de procedură civilă.

Contestatara consideră că delegarea de competență este una nelegală, întrucât încalcă principiul sus-amintit, dispunând efectuarea inspecției fiscale de către un organ fiscal inferior din punct de vedere material, care nu are

competențe de administrare în privința marilor contribuabili, Ordinul nr.3581/2013 prevăzând o competență de administrare și control specializată, iar dispozițiile din Ordinul nr.3816/2013 ca fiind nelegale în măsura în care permit, fără a reglementa expres, delegarea competenței de inspecție fiscală de la un organ de inspecție fiscală superior – respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. .

Totodată, societatea precizează că delegării de competență nu i-a fost anexată și dovada încunoștințării Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili întrucât, potrivit prevederilor art.4 din Ordinul nr.3816/2013 *„Delegarea de competență, dispusă de direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau de direcția generală regională a finanțelor publice, se comunică în scris atât organului de inspecție fiscală care deține competența, cât și celui care urmează să efectueze acțiunea de inspecție fiscală”*.

Contestatarea solicită să se constate că toate actele de control încheiate de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sunt lovite de nulitate absolută, fiind încheiate de un organ fiscal necompetent din punct de vedere material.

Sanțiunea nulității absolute a actelor administrative contestate se impune întrucât efectuarea inspecției fiscale de un organ necompetent reprezintă un viciu ce nu poate fi îndreptat pe altă cale decât prin refacerea controlului de organul competent.

Totodată, sanțiunea nulității exprese în cazul încălcării unor norme de competență este prevăzută expres de Noul Cod de Procedură Fiscală, care prevede la art.49 că : *„1)Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:a)este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența”*.

ARGUMENTE DE FOND

1. Cu privire la cheltuielile cu remunerația domnului .X., societatea precizează că, încă de la înființare, directorii de fabrică au fost desemnați de societatea mamă din Germania, persoane cu experiență bogată atât în industria constructoare de componente de mașini, cât și în managementul fabricilor .X. , la .X. S.R.L. fiind desemnat domnul .X.. În perioada supusă inspecției fiscale acesta având în raport cu societatea două calități:

- calitatea de administrator (neremunerat) în temeiul Contractului de mandat din 29.03.2006;
- calitatea de director al fabricii din România, în temeiul Contractului de prestări servicii nr.X/2004 (încheiat cu societatea mamă din Germania) – acesta fiind practic un contract de detașare transfrontalieră, așa cum este specificat în cadrul art.3.2. din contractul menționat.

Societatea precizează că pentru detașarea unui director de fabrică, .X. SRL va plăti suma de X euro care include salariul directorului, contribuțiile sociale precum și alte cheltuieli suplimentare pe care .X. Germania le suportă pe perioada detașării.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că remunerația pe care .X. SRL a achitat-o domnului .X. pentru serviciile de management prestate, nu poate fi considerată cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, întrucât *„nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri de către societatea verificată”*, deoarece atribuțiile domnului .X. în calitate de director de fabrică *„se suprapun cu atribuțiile domnului .X. în calitate de administrator al societății verificate, atribuții exercitate în baza contractului de administrare din data de X/9.03.2006, unde se prevedea că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator fără remunerație...”*... *„ca urmare, suma lunară de .X. euro plătită de societatea din România în baza contractului nr.X/2004 către asociatul unic care îl delega pe domnul .X. ca director de fabrică în România, nu are justificare în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus acesta avea obligația de a îndeplini atribuții similare cu cele înscrise în acest contract pentru directorul de fabrică, în calitatea lui de administrator al societății verificate în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006 și, în consecință odată cu numirea domnului .X. ca administrator, contractul de prestări servicii nr. X/2004 rămâne fără obiect în ceea ce privește delegarea acestuia ca director de fabrică ”*.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală susțin că, întrucât .X. era (și) administrator neremunerat, putea să își îndeplinească atribuțiile tehnice de director de fabrică în baza aceluiași contract de administrator, contractul de management rămânând fără obiect, organele de inspecție fiscală considerând că un director de fabrică nu merită/nu trebuie remunerat.

Societatea (la acea dată numită .X. S.R.L.) în calitate de beneficiar, precizează că a încheiat cu societatea mamă din Germania (la acea dată numită .X.) în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr.X/2004 (numit în continuare „Contractul de management”), având ca obiect, printre altele:

- conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare;
- identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate cu privire la acestea;
- identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității din cadrul societății și propunerea soluțiilor de reducere a impactului sau de eliminare a acestuia;
- elaborarea, punerea în aplicare și coordonarea metodelor eficiente de lucru la nivelul salariaților direct productivi;
- asigurarea trainingului personalului român.

De asemenea, societatea precizează că prestatorul a delegat și detașat pe teritoriul României mai mulți angajați, printre care și pe domnul .X.. Fiind

cetățeni germani, aceștia urmau să se întoarcă în Germania ulterior detașării, dar au preferat să rămână sub incidența legislației muncii și a asigurărilor sociale din Germania, motiv pentru care și-au exercitat atribuțiile ca presupuși ai .X. (în prezent .X. .X.), în conformitate cu prevederile înscrise în contractul de management.

Societatea precizează că directorii de fabrică (inclusiv domnul .X.) au ales să rămână salariații societății din Germania și nu să fie salariați direcți ai .X. SRL aspect ce nu poate să fie de natură a le refuza dreptul la remunerație.

În ceea ce îl privește pe directorul de fabrică desemnat și detașat de .X. .X., aceasta din urmă alocă către .X. SRL (prin facturare) cheltuielile efectuate în interesul acestuia, la nivelul unei sume paușale de .X. euro pe lună.

Societatea precizează că în contractul de management sunt enumerate atribuțiile de ordin tehnic și operațional ale domnului .X. în exercitarea funcției de director de fabrică (atribuții privitoare la coordonarea secției de producție, implementarea mașinilor și tehnologiei, instruirea oamenilor), distincte de atribuțiile pe care un administrator le are în baza Legii societăților nr. 31/1990.

Pe de altă parte, societatea precizează că, conform dispozițiilor Legii societăților comerciale nr.31/1990, administratorul poate face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, fiind obligat să ia parte la toate adunările societății, la consiliile de administrație și la organele de conducere similare acestora.

În sensul Legii nr.31/1990, administratorul are atribuții generale de reprezentare și decizie, precum:

- semnarea bilanșurilor și a altor declarații (inclusiv de natură fiscală);
- înființarea de sucursale ori puncte de lucru;
- drept de semnătură în raporturile cu băncile;
- drept de semnătură în numele și pe seama societății în desfășurarea raporturilor contractuale cu furnizori și/sau clienți etc.

Societatea precizează că .X. a fost numit și detașat ca șef de fabrică (remunerat) și fiind un venit asimilat salariilor, a declarat și achitat impozit pe venit în România. Ulterior, pentru a avea reprezentativitate juridică la nivelul întregii societăți (cu relevanță în special pe relația cu terții și autoritățile) și de a îndeplini toate formalitățile impuse de dispozițiile Legii nr.31/1990 citate anterior, între domnul .X. și .X. SRL a fost încheiat la data de 29.03.2006 Contractul de administrare (mandat), prin care părțile au decis că nu este cazul să stabilească o remunerație distinctă pentru contractul de mandat.

Contestatară precizează că domnul .X. are potrivit art.1 din contractul de administrare, următoarele atribuții statutare (nu tehnice și operaționale):

- asigurarea conducerii societății cu diligența unui bun comerciant;
- conducerea activității societății și reprezentarea ei în plan judiciar și extrajudiciar;

-supravegherea îndeplinirii obligațiilor privind depunerea declarațiilor și informarea autorităților cu privire la obligațiile privind impozitele, taxele și contribuțiile datorate potrivit legislației fiscale, obligațiile declarative potrivit legislației muncii;
- prezentarea, la cerere, a unui raport cu privire la activitatea desfășurată.

Societatea susține că, analizând comparativ obiectul contractului de management și obiectul contractului de mandat (administrare), rezultă foarte clar faptul că atribuțiile domnului .X. sunt împărțite în două categorii distincte:

- atribuții de ordin operațional și tehnic în fabrica din România, pe care le are în virtutea contractului de management, când acționează ca salariat al societății din Germania;
- atribuții de reprezentare legală de ordin general pe care le are în virtutea contractului de administrare, acestea fiind reglementate de dispozițiile Legii nr.31/1990, când acționează în calitate de administrator al societății.

.X. SRL precizează că domnul .X. a desfășurat următoarele activități :

- a solicitat informații și a analizat situațiile privind livrarea materiilor prime precum și eventuale probleme de aprovizionare;
- a participat activ și în mod efectiv la analiza documentelor justificative și a documentelor contabile și s-a implicat în remedierea eventualelor neconcordanțe;
- a analizat și discutat personal cu angajați ai societății cantitățile previzionate a se realiza în procesul de producție pentru a estima numărul necesar de muncitori în vederea realizării target-ului propus;
- a propus achiziții de noi utilaje și a analizat parametrii tehnici ale ofertelor transmise;
- a asigurat în permanență asistența de ordin tehnic în ceea ce privește producția și montajul anumitor echipamente;
- a analizat și a luat decizii în ceea ce privește riscurile în continuarea/oprirea procesului de producție în anumite cazuri specifice;
- a aprobat diverse comenzi către furnizori etc.

Societatea precizează că aceste activități nu pot reveni decât unei persoane tehnice și țin de conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare ale fabricii.

Pentru aceste servicii pe care .X. .X. le prestează în beneficiul exclusiv al fabricii din România, în perioada supusă inspecției fiscale prin activitatea directă și efectivă a domnului .X., .X. SRL datorează o singură sumă globală, de X euro.

În facturarea acestei sume, .X. .X. a avut în vedere o calculație amplă a costurilor pe care le înregistrează, costuri ce au fost individualizate prin chiar prevederile contractuale, în funcție de natura lor (costuri cu salariul, contribuții sociale, cu cheltuieli de deplasare etc). Această defalcare reprezintă o simplă justificare a sumei și nu o transmitere către .X. SRL, pe naturi, a fiecăreia

dintre aceste componente. Faptul că în suma de X euro intră diurnă sau contribuții sociale în Germania nu înseamnă că .X. SRL achită diurnă sau contribuții sociale către autoritățile germane.

Aceste costuri defalcate aparțin societății din Germania, ele nefiind preluate și nedevenind costuri proprii, pe naturi, ale .X. SRL, ci doar vin ca o explicație și ca un mod de a ține evidența sumelor ce urmează a fi facturate clientului beneficiar al diverselor servicii de management, de instruire etc.

Societatea precizează că sunt în situația unei prestări reale de servicii efectuate de unul dintre asociați, respectiv de contravaloarea unei prestări de servicii și nu de o sumă achitată de .X. SRL în beneficiul .X. .X. fără a avea în spate o prestație.

Societatea solicită să se constate că o concluzie precum aceea că un director de fabrică nu trebuie remunerat este cel puțin regretabilă și că, în condițiile în care activitatea d-lui .X. pe perioada supusă inspecției fiscale a fost exclusiv în beneficiul fabricii din România, contribuabil la bugetul statului român, cheltuiala cu această remunerație nu poate fi decât deductibilă la calculul impozitului pe profit datorat în România.

2. Referitor la chiria achitată pentru apartamentul pus la dispoziția domnului .X., în contestație se precizează că organele de inspecție fiscală își motivează decizia de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile reprezentând chiria precum și pentru TVA aferentă acesteia pe considerentul că aceste cheltuieli au fost înregistrate în temeiul contractului de management care, a rămas fără obiect și nu în temeiul contractului de administrare conform căruia .X. S.R.L. nu se obligă să acopere astfel de cheltuieli.

Societatea precizează că în data de 23.04.2007 a închiriat de la persoana fizică .X. un apartament situat în municipiul .X., pe care l-a pus la dispoziția domnului .X., considerând că închirierea unui apartament și alocarea costurilor necesare acestuia este mult mai ieftină decât costurile aferente asigurării cazării în regim hotelier.

Contestatară susține că în condițiile în care contractul de management care reglementa suportarea de către beneficiarul serviciilor a costurilor aferente a fost încheiat chiar la înființarea fabricii din România, în anul 2004, producându-și efectele până în prezent, iar contractul de administrator a fost încheiat abia în 2006, nu exista niciun motiv pentru care prin contractul de administrare să fie dublate costurile, considerând că dreptul de recalificare ce aparțin organelor de inspecție fiscale, nu poate fi exercitat cu ignorarea caracterului pur economic și oportun al unor costuri necesare și utile în activitatea economică a unei societăți, în special al unei societăți având un obiect de activitate de producție tehnică.

Societatea susține că domnul .X. s-a aflat efectiv în România, a dat instrucțiuni interne, a verificat și coordonat în mod constant munca desfășurată de angajați prin dialog direct.

3. Cu privire la serviciile de cazare și transport suportate de .X. SRL pentru salariați ai .X. .X., societatea precizează că în baza contractului de management nr.X/2004, .X. .X. a prestat către .X. .X. România S.R.L. servicii complexe de management (operațional, tehnic și organizațional), costurile de deplasare fiind suportate de .X. SRL, în calitate de beneficiar al tuturor acestor servicii fără de care nu ar fi putut fi obținut profit în România.

Contestatară susține că pentru facturile de cazare și servicii de transport pentru salariații .X. .X., emise de prestatorii de servicii din România pe numele .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au considerat că nu avea obligația de a achita aceste sume, întrucât, fiind vorba despre salariați ai unei societăți din Germania delegați în România, obligația de a achita aceste sume ar fi revenit societății angajatoare.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat că, plătind cheltuielile de transport și cazare ale salariaților .X. .X., societatea a acționat în numele și în contul societății mamă din Germania, prestând servicii de intermediere reglementate de art.129 alin.(2) litera e) din Legea nr.571/2003, fiind în acest caz, cumpărătorul revânzător al acestor servicii de cazare, că trebuia să aplice structura de comisionar, considerându-se că a prestat ea însăși servicii de cazare către .X. .X. și că ar fi avut obligația de a emite facturi fiscale cu TVA.

Contestatară susține că pentru cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților .X. .X., facturate direct de către prestatorii de servicii hoteliere și de transport către societate, li s-a anulat dreptul de deducere al TVA, iar cheltuielile înregistrate de către societate au fost considerate nedeductibile.

Societatea arată că la punctul 1.1.3. din contractul de management se prevede explicit că părțile au convenit *alocarea către Beneficiar a cheltuielilor efectuate de Prestator pentru angajații Beneficiarului pe perioada instruirii*, această clauză fiind uzuală pentru toate contractele de prestări servicii, în orice domeniu s-ar încadra și oricine ar fi prestatorul (persoana afiliată sau nu) de unde reiese că beneficiarul serviciilor (al pregătirii profesionale în cazul nostru) trebuie să suporte toate costurile serviciilor, atât pe cele principale (onorariul în sine), cât și pe cele accesorii.

Contestatară precizează că structura de comisionar se aplică în situația prevăzută de art.129 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, când o persoană acționează în numele și în contul altei persoane, intervenind într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii or, în situația societății, la achiziția și plata serviciilor de cazare, .X. .X. România S.R.L. nu a acționat pe seama și în contul .X. .X., ci în cont propriu, ca beneficiar al serviciilor de pregătire profesională, care trebuie să pună la dispoziția instructorilor toate facilitățile organizatorice.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe premisa greșită că achitarea cheltuielilor de cazare și transport ale salariaților .X. .X. s-a realizat în baza unor raporturi de muncă, respectiv delegare/detașare, achitarea cheltuielilor de cazare și transport făcându-se în baza unor dispoziții contractuale și nu în baza unor raporturi de muncă.

.X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală încearcă să justifice tratamentul fiscal aplicat prin efectuarea unui paralelism cu situația salariaților proprii trimiși la instruire în Germania, arătând că pentru aceste cheltuieli societatea din Germania a trimis facturi către societatea din România, în vederea recuperării costurilor de deplasare.

Contestatară arată că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul libertății contractuale, al libertății economice și au depășit limitele dreptului de apreciere, invocând art.11 alin.1 din Codul fiscal conform căruia costurile de cazare suportate de societate reprezintă o tranzacție fără scop economic, fiind de rea credință.

4. Pentru serviciile de cazare, transport și diurnă suportate de .X. România S.R.L. pentru salariați ai .X. S.R.L., societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile atât cheltuielile efectuate de .X. S.R.L., cât și TVA aferentă, considerând că acestea nu au conținut economic.

În contestație se susține că organele de inspecție fiscală au considerat că atât timp cât angajații delegați de .X. S.R.L. (denumită în prezenta .X.) au prestat servicii de audit, pentru care aceasta încasează onorarii constând în tarife zilnice/angajat delegat în funcție de pregătire a acestuia, cheltuielile de delegare (transport și cazare) pentru acești angajați revin în sarcina .X. SRL ca angajator al acestor persoane deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii veniturilor, chiar dacă în contractul de prestări servicii nr. .X./13.10.2010 se prevede că *"nu includ cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL ... care vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului"*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între părți a fost încheiat Contractul de prestări-servicii nr..X./13.10.2010, în baza căruia salariații .X. s-au deplasat la .X. pentru a presta în favoarea .X. S.R.L. servicii de auditare a situațiilor financiare aferente anului 2010, acestea făcând o confuzie majoră cu privire la titlul cu care au fost achitate de către .X. respectivele sume, considerând că acestea au fost plătite în baza unor raporturi de muncă – delegare, cu titlu de diurne.

Contestatară precizează că .X. nu a delegat personal către .X. S.R.L., ci a prestat activități în beneficiul societății, ca entitate supusă obligației de auditare a situațiilor financiare. Prin urmare, sumele au fost achitate de .X. S.R.L. în temeiul unor obligații comerciale asumate contractual față de partenerul .X. și nu în baza unor raporturi de muncă.

Societatea susține că, cheltuielile realizate cu transportul, cazarea, masa angajaților .X. fac parte din costul total al contractului de audit încheiat, astfel încât nu pot fi considerate ca neavând conținut economic, achitarea onorariului de audit și a cheltuielilor auxiliare nu poate fi decât în scopul obținerii de venituri impozabile de către entitatea auditată.

Societatea solicită să se recunoască deductibilitatea cheltuielilor accesorii legate de deplasarea și efectuarea auditului statutar de către .X..

5. Cu privire la cheltuielile cu produsele finite neconforme/reziduale rezultate din procesul de producție și TVA aferentă, societatea precizează că are obiect de activitate fabricarea de componente electronice pentru industria autoturismelor, partea de testare și verificare reprezentând o componentă importantă a acestui proces de care depinde viabilitatea autoturismelor ca întreg și securitatea pasagerilor, susținând că în urma procesului de verificare, o parte semnificativă de produse este considerată neconformă calitativ, fiind destinată reciclării.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit și TVA suplimentară, considerând toate produsele neconforme calitativ ca fiind lipsă din gestiune, pe linia de fabricație, produsele neconforme fiind identificate și expulzate, fie în mod automat de mașinile din liniile de producție, fie manual, de operatorii de pe liniile de producție.

Societatea arată că toate aceste piese neconforme sunt selectate pe categorii de deșuri, în funcție de materialul din care sunt confecționate și sunt depozitate în containere de rebuturi, societățile specializate în reciclarea deșeurilor cu care sunt încheiate contracte de prestări de servicii preluând aceste cantități, verifică sortarea și cântăresc fiecare categorie de deșuri.

Societatea susține că nu a înregistrat piese neconforme în contabilitatea financiară, în mod distinct, ci doar în contabilitatea de gestiune, astfel, pe parcursul procesului de producție, înregistrând cheltuieli cu materiile prime și la final produsele finite.

.X. SRL arată că produsele neconforme, evidențiate distinct în contabilitatea de gestiune pe bucăți și tipuri de repere, au fost predate spre reciclare societății .X. S.R.L., în baza Contractului de servicii de colectare, transport, procesare și/sau eliminare finală a deșeurilor nr..X./31.03.2011 și a Contractului de vânzare - cumpărare deșuri nr..X./31.03.2011.

Societatea menționează că nu produce și nu vinde piese la kilogram, ci anumite repere codificate distinct, în timp ce pentru societatea de reciclare relevant nu este numărul de deșuri ridicate, ci greutatea și componența acestora, revenind societății verificate sarcina de a dovedi că există identitate între piesele neconforme înregistrate în contabilitatea de gestiune și cantitatea de deșuri predată către .X. conform Avizelor de însoțire a mărfii.

Contestatară precizează că a prezentat atât pe perioada inspecției fiscale, cât și ulterior, în cadrul Punctului de vedere la discuția finală, Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009 - 2015, precum și un tabel de corelare cantități din programul de gestiune X-pert cu greutatele înscrise în avizele de însoțire a materialelor predate la .X., aceasta fiind prezentată selectiv, pentru perioada iunie - noiembrie 2013, menționând explicit în Punctul de vedere că pot fi prezentate astfel de corelări și pentru

celelalte perioade, organele de inspecție fiscală nemanifestându-și disponibilitatea de a urmări aceste corelații și cu atât mai mult nu a solicitat corelațiile pe întreaga perioadă supusă inspecției.

Produsele neconforme sunt identificate (automat și manual) de liniile de producție și de operatori, apoi selectate pe coduri de deșeuri și depozitate în containere speciale, în vederea predării către societățile specializate, marea majoritate a produselor neputând fi dezmembrate, fiind eliminate ca atare, însă grupate pe coduri de deșeuri.

Societatea precizează că, dacă în ceea ce privește materiile prime cu deficiențe refacturate furnizorilor externi organele de inspecție au aplicat metoda estimării (stabilind un procent de 50% pentru materiile prime returnate efectiv, doar pentru restul de 50% colectând TVA suplimentar), în cazul produselor finite predate spre reciclare, organele de inspecție fiscală au preferat să considere întreaga cantitate ca fiind lipsă din gestiune, refuzând să își asume responsabilitatea și evitând analiza atentă a documentației puse la dispoziție de societatea.

Organele de inspecție fiscală au confundat chiar și documentele date ca exemplificare pentru fiecare secțiune la care au formulat punct de vedere la discuția finală, document care este atașat pentru a proba piesele finite neconforme refuzate de clienți și care, o mare parte au fost returnate în România și predate în final aceluiasi reciclator.

Societatea solicită să se constate că nu există bunuri lipsă din gestiune, ci numai stocuri degradate calitativ, nevalorificabile, ce au fost predate ca deșeuri unei societăți specializate și să se desființeze decizia de impunere cu refacerea inspecției fiscale.

6. Cu privire la cheltuielile cu materii prime reziduale predate spre distrugere și TVA aferentă, societatea susține că a înregistrat nu numai produse finite neconforme, ci și materii prime neconforme, o parte din acestea fiind imputate furnizorilor, prin facturare, iar întreaga cantitate de materii prime neconforme fiind predată spre eliminare societății .X. SRL.

Societatea precizează că materialele reziduale care se înregistrează în cadrul procesului de producție sunt de două tipuri:

- materiale neconforme livrate de furnizori și
- materiale ce se degradează în timpul procesului de fabricație, ambele categorii de materiale reziduale se colectează și se predau spre distrugere .X. S.R.L., odată cu produsele finite neconforme.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că nu există suficientă documentație pentru a demonstra că toate materiile prime au fost predare către .X. S.R.L., motiv pentru care au preferat să le trateze integral (nici măcar prin estimare) ca bunuri lipsă din gestiune.

Contestatară solicită organului de soluționare a contestației să observe că în tabelul de calcul *Corelare cantități cu greutatea rebuturi*, există coloane care se referă la materiile prime, distinct de produsele finite, diferențele dintre

cantitățile de materii prime improprii și cele predate spre distrugere fiind ne semnificative, datorându-se în mare parte marjelor de eroare la cântărire.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care să probeze toate materialele reziduale rezultate din procesul de producție fiind predate către .X. S.R.L. și nu mai pot fi valorificate, motiv pentru care nu s-a mai procedat la analiza acestora ca norme de pierderi tehnologice, considerând această abordare ca un abuz din partea organelor de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât industria construcției de piese de mașini este una foarte exactă, solicitând organului de soluționare a contestației să constate că aceste cheltuieli reprezintă pierderi tehnologice și sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

7. Referitor la TVA colectată pentru materia primă achiziționată, neconformă calitativ, nereturnată furnizorilor, societatea susține că a achiziționat materie primă de la diverși furnizori din Uniunea Europeană (.X. GmbH, .X. .X.), achiziția materiei prime fiind supusă taxării inverse din punct de vedere al TVA furnizorii emițând facturi fără TVA, și care nu era conformă calitativ potrivit propriei selecții și verificări.

Societatea precizează că întrucât doar o parte din materia primă neconformă calitativ a fost expediată în afara României, fiind returnată efectiv furnizorilor, organele de inspecție fiscală au considerat că această tranzacție nu beneficiază de scutire de TVA, motiv pentru care au dispus colectarea TVA suplimentar.

Societatea susține că regula generală este în sensul că furnizorul trebuie să emită o factură de storno atunci când marfa sa este refuzată pe motive de calitate, factura de storno regularizând baza impozabilă a livrării de marfă, în conformitate cu dispozițiile art.138 din Codul fiscal.

De asemenea, susține că deși organele de inspecție fiscală au aceeași interpretare, ajung la concluzia că societatea ar fi trebuit să colecteze TVA, întrucât materiile prime neconforme au fost predate spre reciclare în România și nu au fost returnate în străinătate, societatea, în calitate de client, și-ar fi ajustat taxarea inversă (prin regularizarea atât a TVA deductibilă, cât și a celei colectată). Practic, nici achiziția de materie primă și nici stornarea parțială a facturilor de achiziție, ca urmare a constatărilor unor deficiențe la materia primă, nu afectează poziția de TVA a societății.

Societatea solicită să se constate că indiferent de modalitatea operațională aleasă de părți (stornarea de către furnizori a contravalorii materiilor prime defecte, în regim de taxare inversă, sau imputarea materiilor prime de către societate furnizorilor, operațiune în afara sferei TVA), efectul fiscal asupra poziției de TVA a părților ar fi fost neutru.

8. În ceea ce privește cheltuielile și TVA aferente produselor finite necorespunzătoare calitativ returnate, contestatara precizează că produsele finite realizate de societate sunt vândute în Uniunea Europeană, în regim de

scutire de TVA (fiind îndeplinite condițiile de scutire de TVA pentru livrările intracomunitare), existând situații în care produsele finite vândute și expediate intracomunitar către clienții aceștia sunt considerate neconforme calitativ.

Societatea susține că a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu aceste produse finite deficiente, fără însă a storna parțial factura de vânzare emisă către clienții respectivi, trebuind să emită facturi de storno, ajustând baza de impozitare conform dispozițiilor art.138 din Codul fiscal.

Contestatară precizează că a omis să emită aceste facturi de storno, dar produsele finite au fost returnate societății, care la rândul său le-a predat societății de reciclare .X. S.R.L.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat că nu pot confirma corespondența dintre numărul de bucăți returnate ca fiind produse finite defecte și kilogramele de deșuri predate către .X. S.R.L., motiv pentru care au preferat să considere că toate aceste bunuri sunt lipsă din gestiune, colectând TVA suplimentar și contabilizând cheltuiala ca fiind nedeductibilă.

9. Referitor la cheltuielile cu produse finite necorespunzătoare calitativ nereturnate de clienți și TVA aferentă, societatea atrage atenția asupra faptului că stocurile degradate calitativ, nevalorificabile, sunt exceptate în mod expres de la obligația colectării de TVA de art.128 alin.8 din Codul fiscal, textul de lege nefăcând nicio distincție cu privire la locul/statul în care se face distrugerea bunurilor.

Societatea precizează că produsele finite neconforme nu au fost retrimise din Germania în România întrucât, nefiind re-prelucrabile spre re-vânzare, transportul lor în România nu mai era optim din punct de vedere al costurilor, unele dintre piese (.X. bucăți) au fost deja livrate clientului final .X. și returnate la .X. .X., piesele fiind inspectate și distruse împreună cu alte .X. bucăți piese neconforme.

Societatea solicită să se constate că piesele finite neconforme, în sumă de .X. lei, nu sunt piese lipsă din gestiune ci stocuri degradate calitativ.

10. În ceea ce privește regularizarea în sumă de .X. lei contestatară precizează că în vederea reglării anuale a sumelor încasate de .X. S.R.L. cu titlu de avans de la clientul său, .X. .X., a emis în luna decembrie 2013, factura nr..X./31.12.2013 în valoare de -.X. euro, respectiv -.X. lei.

În data de 04.11.2013, .X. S.R.L a încheiat Contractul de Manufacturing Agreement cu clientul .X. .X., contract ce a intrat în vigoare începând cu data de 01.07.2013, având ca obiect producerea de către .X. S.R.L de componente de înaltă precizie din metal-plastic, precum și montarea produselor mecatronice și a elementelor de mulaj la comanda .X. .X..

Societatea susține că potrivit clauzei de la art.5.2. al acestui contract, pe baza procesului bugetar anual din al patrulea trimestru al fiecărui an fiscal, societatea (.X. .X.), va efectua plăți anticipate către furnizorul .X. S.R.L în fiecare lună, cu o valoare egală cu costurile bugetate, plus adaosul comercial,

iar în luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal se va efectua o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale plus adaosul comercial.

De asemenea, beneficiarul .X. KG va suporta nu numai costurile directe legate de producție ci și pe cele indirecte, plus o marjă de profit de 6,5% pe an.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu recunosc ajustarea profitului prin emiterea facturii de storno, susținând că nu este compatibilă cu politica prețurilor de transfer, însă nu fac nicio ajustare cu privire la aceste prețuri.

Societatea susține că marja de profit aplicată în anul 2013 nu a fost contestată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care refuzarea recunoașterii ajustării prin factura nr..X./31.12.2013 în valoare de -.X. euro nu poate fi întemeiată pe rațiuni de prețuri de transfer, iar limitarea profitului la marja netă de 6,5% nu poate fi privită ca un impediment în dezvoltarea societății, ci ca o alocare corectă a profiturilor între cele două societăți, din două state diferite (România și Germania).

11. Referitor la diferențele de preț în sumă de .X. lei pe anul 2011, societatea precizează că a luat în calcul ca și venituri impozabile, la definitivarea impozitului pe profit pentru anul 2011, suma de .X. lei înregistrată în luna decembrie 2011 în baza facturii nr..X./08.12.2011 emisă către .X. .X., reprezentând diferența de preț aferentă produselor vândute către acesta, datorată majorării prețului materiei prime de către furnizorul .X. BV Olanda.

Contestatară precizează că în baza Contractului de producție la comandă încheiat între .X. S.R.L. în calitate de producător și .X. .X., în luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal .X. S.R.L. efectuează o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale, din acest motiv .X. S.R.L. facturează diferențe de costuri suplimentare în luna decembrie 2011, aceste venituri neputând fi recunoscute la calculul impozitului pe profit în trimestrele anterioare pentru că până în luna decembrie nu se știa suma exactă ce trebuia reglată (în plus sau în minus), reglarea nefiind exigibilă.

12. Cu privire la dosarul prețurilor de transfer, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au examinat dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 privind tranzacțiile desfășurate de .X. S.R.L. cu .X. S.R.L. .X. și .X. - .X., stabilind următoarele:

Referitor la tranzacția de achiziție de piese necesare în procesul de producție componente auto desfășurată în anul 2014, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au recalculat valoarea indicatorului .X. al .X. S.R.L..X. aferent întregii activități a acesteia pe baza datelor furnizate de programul ORBIS, fără a lua în considerare faptul că societatea .X. S.R.L. .X. este implicată și în alte tranzacții desfășurate, atât cu societăți afiliate, cât și cu societăți independente, vânzările realizate către .X. S.R.L. reprezentând doar o parte din veniturile totale obținute în cursul anului 2014 de către .X. S.R.L. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins calculul furnizat de .X. S.R.L. .X. ce arată că indicatorul .X. obținut de aceasta în urma tranzacției cu .X. S.R.L este de 8,32%.

Societatea precizează că datele furnizate de programul ORBIS prezintă profitabilitatea .X. S.R.L. .X. pe întreaga activitate și nu profitabilitatea obținută de .X. S.R.L. .X. strict din tranzacțiile desfășurate cu .X. S.R.L, tranzacții care fac de fapt obiectul inspecției fiscale din perspectiva prețurilor de transfer.

Societatea invocă în susținere pct.41 ultimul alineat din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.2.77, 2.78 și 3.9 din Ghidul OCDE și consideră că analiza tranzacției în cauză, din perspectiva prețurilor de transfer, trebuie efectuată prin compararea indicatorului .X. aferent tranzacției controlate cu indicatorul .X. obținut pentru societăți comparabile independente.

Totodată susține că potrivit secțiunii 6.1.5. din dosarul prețurilor de transfer pe anul 2014 marja netă aplicată de .X. S.R.L. .X. la totalul cheltuielilor operaționale aferente producției pieselor comandata de .X. S.R.L a fost cuprinsă între 2% și 9,5% fiind diferită de la un cumpărător la altul în funcție de termenii contractuali agreeți cu fiecare cumpărător și de condițiile fiecărei tranzacții.

La momentul întocmirii dosarului prețurilor de transfer pentru .X. S.R.L pentru anul 2014, .X. S.R.L. .X. nu realizase un calcul al marjei nete la totalul costurilor operaționale, efectiv obținută din tranzacția cu societatea afiliată .X. S.R.L, acest calcul fiind efectuat ulterior.

Societatea susține că marja netă la totalul costurilor operaționale a fost calculată de .X. S.R.L .X. astfel:

Venituri operaționale obținute de .X. S.R.L .X. din vânzarea de piese în anul 2014 – total costuri operaționale suportate de .X. S.R.L .X. în vederea producerii pieselor vândute = profit net operațional

Având în vedere prevederile Ghidului OCDE privind prețurile de transfer menționat, cu privire la faptul că .X. S.R.L .X. este implicată și în alte tranzacții desfășurate, atât cu societăți afiliate, cât și cu societăți independente, vânzările realizate către .X. S.R.L reprezintă doar o parte din veniturile totale obținute în cursul anului 2014 de către .X. S.R.L .X., consideră că organele de inspecție fiscală ar trebui să ia în considerare la analiza respectării principiului prețului de piață pentru tranzacția privind achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto indicatorul .X. aferent doar acestei tranzacții și furnizat de .X. S.R.L .X. și nu indicatorul de 1,30% calculat având în vedere totalul veniturilor din exploatare și cheltuielilor din exploatare declarate de .X. S.R.L .X. în situațiile financiare.

Societatea consideră că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală este eronată întrucât s-a pornit de la indicatorul .X. obținut în urma consultării bazei de date ORBIS, indicator calculat pentru întreaga activitate operațională a .X. S.R.L .X. în 2014 și nu pe baza indicatorului .X. aferent tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție

componente auto tranzacție analizată în cadrul Dosarului de prețuri de transfer aferent anului 2014 și supusă verificării.

Societatea consideră că pentru analiza respectării principiului prețurilor de piață în cazul tranzacției privind piesele vândute .X. S.R.L., autoritățile fiscale sunt obligate să ia în considerare indicatorul .X. calculat de societatea .X. S.R.L. .X..

Referitor la tranzacția de producție de componente auto desfășurată de .X. SRL cu societatea afiliată .X. .X. Germania societatea precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile impozabile ale societății, deoarece:

1. Analiza economică a tranzacției privind Producția de componente auto, prezentată la capitolul 6.2 din Dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2014 este distinctă și diferită de analiza economică a tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto prezentată la capitolul 6.1 din Dosarul prețurilor de transfer pentru 2014. Dosarul prețurilor de transfer întocmit de contribuabil pentru anul 2014 nu menționează în cadrul secțiunii 6.2. Producția de componente auto, așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală, faptul că *„Alegerea metodei, a indicatorului de eficiență economică, analiza comparabilității, strategia de căutare sunt similare celor prezentate în subcapitolul „Achiziția de piese necesare în procesul de producție”*.

La secțiunea 6.2 este efectuată o analiză economică completă a acestei tranzacții. Astfel, în cadrul strategiei de căutare pentru tranzacția privind Producția de componente, unul din criteriile de căutare a fost codul CAEN 2932 *„Fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule”*. Acesta este diferit de codurile CAEN utilizate în strategia de căutare aferentă tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție.

Conform raportului de inspecție fiscală, autoritățile fiscale au efectuat ajustări ale veniturilor .X. S.R.L. .X. și .X. S.R.L. pe baza unui singur studiu de comparabilitate care a avut în vedere codurile CAEN 2221 *„Fabricarea plăcilor foliilor tuburilor și profilelor din material plastic”* și 2790 *„Fabricarea altor echipamente electrice”*, atât pentru tranzacția privind achiziția de piese necesare în procesul de producție, cât și pentru tranzacția privind producția de componente.

De asemenea, societatea precizează că raportul de inspecție fiscală nu prezintă motivele pentru care a fost respinsă analiza economică și respectiv studiul de comparabilitate prezentat de .X. S.R.L. în Dosarul prețurilor de transfer întocmit pentru anul 2014, pentru tranzacția de producție de componente auto.

2. Societatea precizează că în raportul de inspecție fiscală nu se detaliază și nu se argumentează motivele pentru modul de stabilire a marjei

profitului de către organele de inspecție fiscală la nivelul .X. S.R.L pentru anul 2014 din tranzacția privind producția de componente auto.

Totodată, consideră ca nejustificată și nedocumentată ajustarea de .X. lei efectuată de autoritățile fiscale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AB .X. /30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Județene a Finanțelor Publice .X. , au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .X. /30.03.2016 și contestate de societate, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.12.2014

1. Referitor la cheltuielile cu chiria achitată pentru apartamentul pus la dispoziția domnului .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând chiria unui apartament situat în municipiul .X. închiriat de societate în baza Contractului de închiriere din data de 23.04.2007 încheiat de aceasta cu persoana fizică .X. și pus la dispoziția d-lui .X. care avea calitatea de administrator și calitatea de manager detașat al societății mamă .X. .X..

S-a constatat că aceste cheltuieli, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, deoarece nu sunt respectate prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct.27 din HG nr.44/2004, respectiv d-nul .X., asigura administrarea societății în baza Contractului de administrare, încheiat la data de 29.03.2006 în care se menționează că acesta îndeplinește funcția de administrator fără remunerație și în care nu există alte prevederi prin care societatea are obligația de a suporta drepturile legale ale acestuia.

De asemenea, între .X. .X. și angajatul său .X. există un contract de detașare încheiat în data de 02.03.2009, conform căruia angajatul societății germane va fi trimis în România unde va îndeplini în numele angajatorului său funcția de manager al societății verificate, în care sunt menționate următoarele aspecte:

- în contractul de muncă încheiat între .X. și .X. .X., sunt prevăzute condiții exacte care sunt valabile în timpul trimiterii în România, remunerația pe care o primește acesta pe timpul detașării;
- pe timpul detașării, angajatorul .X. .X., suportă costurile de călătorie din Germania în România, iar în ceea ce privește locuința de serviciu, costurile vor fi preluate de către .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Contractul de prestări servicii nr.X/2004, încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de

beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate cu remunerațiile, transportul și cazarea salariaților săi detașați în România (cum este și cazul d-lui .X.), care desfășoară activități constând în "conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare, identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate, colaborarea cu reprezentanții legali ai .X. România S.R.L. (care în acest caz este tot d-nul .X.), asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de AGA, prezentarea unor rapoarte anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite și un plan de dezvoltare pentru anul următor, identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității, servicii, elaborarea de metode eficiente de lucru pentru salariații societății" atribuții care se suprapun cu atribuțiile d-lui .X. în calitate de administrator numit în baza Contractului de administrare - mandat comercial încheiat la data de 29.03.2006, în care nu se prevede obligația societății verificate de a asigura locuința de serviciu pentru administrator.

În baza contractelor de detașare și respectiv de prestări servicii, d-nul .X., acționează în calitate de salariat al societății mamă din Germania, detașat în România pentru a presta serviciile de management, dar acesta prestează activitatea de management desfășurată în România în interesul angajatorului care l-a detașat, fiind în continuare angajatul acestuia.

În această situație, organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 al Parlamentului European, toate drepturile salariale și celelalte drepturi de detașare (indemnizația de detașare, cheltuieli de transport și cazare) vor fi acordate de angajatorul care l-a detașat, și care este asociatul unic al .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală constată că d-nul .X. a prestat în această perioadă serviciile de management în interesul societății mamă care l-a detașat în România și ca urmare obligația de a suporta cheltuielile cu chiria pentru acesta, în calitate de angajat al societății germane detașat în România revine angajatorului sau .X. .X., considerând că această cheltuială suportată de .X. S.R.L. al cărui asociat unic în această perioadă a fost .X. .X., reprezentând în fapt "*cheltuiala făcută în favoarea asociaților sau acționarilor*", nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.4) lit.e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și respectiv HG nr.44/2004 Titlului II pct.43 lit.c).

Atât timp cât d-nul .X. prestează activitatea de management desfășurată în România în interesul angajatorului care l-a detașat, obligația de a suporta aceste cheltuieli de detașare revine angajatorului său .X. .X., chiar dacă în contractul de detașare se prevedea "*costurile care se ivesc în legătură cu trimiterea pentru cazarea angajatului vor fi preluate de .X. S.R.L.*", iar în contractul de prestări servicii nr. X/2004 se prevedea "*cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea salariaților prestatorului vor fi suportate de către beneficiar respectiv .X. S.R.L.*".

În Contractul de administrare - mandat comercial încheiat la data de 29.03.2006, nu se prevede obligația societății verificate de a asigura locuință de serviciu pentru administratorul .X. .

Organele de inspecție fiscală au constatat că trecerea acestor cheltuieli în sarcina .X. ROMÂNIA S.R.L., reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societatea verificată, scopul esențial fiind acela de a se evita impozitarea profitului realizat în România.

De asemenea, pe perioada 2010 - 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu chirii în sumă totală de .X. lei (.X. /2010+.X. /2011+.X. /2012+.X. /2013) pentru apartamentul situat în municipiul .X. și pus la dispoziția d-lui .X., care avea calitatea de administrator și calitatea de manager detașat al societății mamă .X. .X..

2. Referitor la cheltuielile cu remunerația d-lui .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei reprezentând, conform prevederilor contractului de prestari servicii nr.X/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar, contravaloarea remunerației, a contribuțiilor sociale și a cheltuielilor suplimentare suportate de angajatorul german pentru directorul de fabrică detașat în România, .X. , în sumă pașală lunară de .X. euro pentru serviciile de management prestate, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009, deoarece nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri de către .X. SRL.

Din Nota explicativă din data de 05.02.2016 dată de reprezentantul legal al societății, rezultă că suma pașală lunară de .X. euro plătită de societatea din România pentru d-nul .X. reprezintă diurna lunară acordată acestuia de angajatorul german corespunzător nivelului de pregătire, respectiv .X. euro/zi, pe care societatea mamă o recuperează lunar de la .X. SRL, în baza facturilor emise pentru această sumă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Contractul de prestări servicii nr.X/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate de .X. .X. care cuprind remunerația, contribuțiile sociale pentru directorul de fabrică .X. , precum și cheltuieli suplimentare suportate de aceștia, în sumă pașală lunară de .X. euro, pe durata detașării acestuia în România, când a prestat servicii, constând în *„conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare, identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate, colaborarea cu reprezentanții legali ai societății verificate, asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de AGA, prezentarea unor rapoarte anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite și un plan de dezvoltare pentru anul următor, identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității, servicii, elaborarea de metode eficiente de lucru pentru salariații societății”*.

În ceea ce privește "rapoartele anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite precum și un plan de dezvoltare pentru anul următor" pe care d-nul .X. le-a întocmit anual, acestea au fost prezentate asociatului unic al societății verificate .X. .X., așa cum rezultă și din Nota explicativă din data de 05.02.2016 și nu societății din România, ceea ce subliniază încă o dată faptul că aceste servicii au fost prestate de d-nul .X. în favoarea asociatului unic (unde are calitatea de angajat) și nu în favoarea societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste atribuții se suprapun cu atribuțiile d-lui .X. în calitate de administrator al .X. SRL atribuții exercitate de acesta în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006, unde se prevede că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator „fără remunerație”, după cum urmează:

- conduce activitatea societății, în conformitate cu legea, Actul constitutiv al societății ;
- conduce în mod responsabil toate domeniile de activitate ale societății;
- trebuie să ducă la îndeplinire activitatea de conducere a societății cu diligența unui comerciant bun și conștiincios cu respectarea intereselor societății;
- conduce activitatea societății și reprezintă societatea judiciar și extrajudiciar;
- supraveghează îndeplinirea tuturor obligațiilor privind depunerea declarațiilor și informarea autorităților în conformitate cu dreptul comercial, cu legislația referitoare la impozite, taxe și asigurări sociale precum și sarcina de a respecta prevederile aplicabile de dreptul muncii, cele privind activitatea comercianților precum și alte prevederi sau dispoziții aplicabile care trebuie respectate în îndeplinirea activității societății;
- va prezenta asociaților un raport cu privire la activitatea desfășurată.

S-a constatat că suma lunară de .X. euro plătită de societatea din România în baza contractului nr.X/2004 către asociatul unic care îl delega pe d-nul .X. ca director de fabrică în România, nu are justificare în condițiile în care, acesta avea obligația de a îndeplini atribuții similare cu cele înscrise în acest contract pentru „directorul de fabrică”, în calitate lui de „administrator” al societății verificate în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006 și, în consecință odată cu numirea d-lui .X. ca administrator, Contractul de prestări servicii nr.X/2004 rămânând fără obiect în ceea ce privește delegarea acestuia ca director de fabrică în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că administratorul are diferite sarcini și îndatoriri prestabilite de asociații și fondatorii firmelor în documentele oficiale ale societății comerciale (actul constitutiv, contractul de administrare).

Între .X. .X. și angajatul sau .X. există un contract de detașare încheiat în data de 02.03.2009 revizuit anual, conform căruia angajatul societății germane va fi trimis în România unde va îndeplini în numele angajatorului său funcția de manager al societății verificate, în care sunt menționate următoarele aspecte:

- în contractul de muncă încheiat între .X. și .X. .X., sunt prevăzute condiții exacte care sunt valabile în timpul trimiterii în România, remunerația pe care o primește acesta pe timpul detașării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că d-nul .X., acționează în calitate de salariat al societății mamă din Germania detașat în România pentru a presta serviciile de management, prestând activitatea de management desfășurată în România în interesul angajatorului care l-a detașat fiind în continuare angajatul acestuia, iar în interesul societății verificate desfășoară activitatea de administrare.

Potrivit art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 al Parlamentului European, toate drepturile salariale și celelalte drepturi de detașare (indemnizația de detașare) vor fi acordate de angajatorul care l-a detașat fără a fi recuperate de la societatea din România, iar salariatul rămâne subordonat acestuia, rezultând că obligația de a suporta cheltuielile cu remunerația, contribuțiile sociale și alte cheltuieli de deplasare pentru d-nul .X. , în calitate de angajat al societății germane detașat în România revine angajatorului său .X. .X..

Această cheltuială care este transferată nejustificat în sarcina .X. SRL al cărui asociat unic în această perioadă a fost .X. .X., reprezintă în fapt „*cheltuială făcută în favoarea asociaților sau acționarilor*”, este nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, deoarece serviciile de management prestate de d-nul .X. și facturate de angajatorul acestuia .X. .X., către .X. .X. România SRL nu sunt prestate în favoarea acesteia, ci în favoarea societății germane care avea calitatea de asociat unic al societății române în această perioadă, pentru .X. SRL d-nul .X. prestând activitate de management în calitate de administrator în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006, unde se prevedea că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator „*fără remunerație*”.

S-a constatat că trecerea acestor cheltuieli în sarcina .X. SRL, în baza contractului de prestări servicii și a contractului de detașare, reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru .X. SRL, scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea, profitului obținut în România.

Astfel, în temeiul art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, pct.48 și 49 și pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal nu s-au acceptat la deducere aceste cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 - 2014 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei/2010 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012 + .X. lei/2013 + .X. lei/2014), reprezentând c-valoarea remunerației, a contribuțiilor sociale și a cheltuielilor suplimentare suportate de angajatorul german pentru directorul de fabrică detașat în România în sumă pausală lunară de .X. euro.

3. Referitor la cheltuielile cu serviciile de cazare și transport suportate de .X. SRL pentru salariați ai .X. .X., organele de inspecție fiscală

au constatat că în baza Contractului de prestări servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar s-au prestat în favoarea .X. SRL servicii de instruire a personalului direct productiv al acesteia în vederea îmbunătățirii procesului de producție, în valoare de .X. lei din care cheltuieli de transport, respectiv bilete de avion în sumă de .X. lei și cheltuieli cu cazarea acestora în sumă de .X. lei.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de către prestatorii serviciilor de transport și cazare direct către societatea din România la care aceste persoane erau delegate și nu către angajatorul acestora respectiv .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009, .X. SRL a înregistrat suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu transportul salariaților, efectuate în legătură cu deplasările în România și decontate de aceștia către angajatorul care i-a delegat .X. .X. și care ulterior le facturează către .X. SRL împreună cu tarifele pe care le percepe pentru serviciile prestate de acești angajați pentru societatea din România.

S-au constatat următoarele:

- prin contractul de prestări servicii nr.X/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate de angajator cu transportul și cazarea salariaților săi trimiși în România care prestează servicii de instruire a personalului direct productiv al societății române, în vederea îmbunătățirii procesului de producție.
- în baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, acționează în calitate de salariați ai societății mamă din Germania trimiși în România pentru a presta în favoarea .X. SRL, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societății române.
- pentru aceste persoane, care au calitatea de angajați ai .X. .X., prestator al serviciilor de instruire, toate drepturile salariale și celelalte drepturi legale cuvenite acestora pe perioada delegării vor fi acordate de angajatorul care i-a trimis în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că trecerea acestor cheltuieli în sumă totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei), în sarcina .X. SRL reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societate, scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea, profitului realizat în România.

În perioada 2010- 2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu transportul și cazarea salariaților societății mamă .X. .X. în sumă totală de .X. lei (.X. lei/2010 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012 + .X. lei/2013 + .X. lei/2014).

4. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de cazare, transport și diurnă suportate de .X. SRL pentru salariați ai .X. S.R.L, s-a constatat că în anul 2010 societatea a înregistrat cheltuieli cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. S.R.L. (.X.) în sumă de .X. lei, care în baza contractului de prestări servicii de audit din data de 17.06.2009, încheiat cu .X.

SRL în calitate de beneficiar, au prestat în favoarea .X. SRL servicii de auditare a situațiilor financiare ale acesteia aferente anului 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Prin contractul de prestări servicii din data de 17.06.2009, încheiat de .X. SRL în calitate de beneficiar cu .X. în calitate de prestator se prevăd următoarele:

- personalul prestatorului prestează în favoarea .X. SRL servicii de auditare a situațiilor financiare ale acesteia aferente anului 2009;
- pentru aceste servicii prestatorul primește onorarii calculate în funcție de timpul petrecut de personalul implicat în audit, precum și de nivelul de pregătire și gradul de răspundere al acestora menținându-se faptul că aceste tarife „*nu includ cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL ... care vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, acționează în calitate de salariați ai societății .X. trimiși pentru a presta în favoarea .X. SRL, având calitatea de angajați ai societății .X., prestator al serviciilor de audit, toate drepturile salariale și celelalte drepturi legale convenite acestora pe perioada delegării fiind acordate acestora de angajatorul care i-a delegat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, atât timp cât angajații delegați de .X. prestează servicii de audit, pentru care aceasta încasează onorarii constând în tarife zilnice/angajat delegat în funcție de pregătirea acestuia, cheltuielile de delegare (transport și cazare) pentru acești angajați revin în sarcina .X. ca angajator al acestor persoane deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii veniturilor de către prestator, chiar dacă în contractul de prestări servicii nr. .X./13.10.2010 se prevede ca „*nu includ cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL ... care vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că trecerea acestor cheltuieli în sarcina .X. SRL reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societatea, deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri de către .X. și nu de către beneficiarul lucrărilor de audit respectiv .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru .X. SRL nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Pe perioada 2011 -2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de cazare, transport și diurnă suportate de .X. SRL pentru salariați ai .X. în sumă totală de .X. lei (.X. lei/2011 + .X. lei/2012 + .X. lei/2013 + .X. lei/2014).

5. Referitor la cheltuielile cu produsele reziduale rezultate din procesul de producție stabilite ca fiind cheltuieli cu bunuri de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune, organele de inspecție fiscală au constatat, din „*Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015*”, că în anul 2009, societatea a înregistrat produse reziduale rezultate din procesul de producție în valoare totală de .X. euro respectiv .X.

lei (.X. euro x .X. lei /euro) din care a recuperat, prin refacturare către furnizorii de materii prime din vina cărora au rezultat o parte din aceste rebuturi, suma de .X. euro respectiv .X. lei (.X. euro x .X. lei /euro), suma de .X. lei nefiind reflectată în evidența contabilă a .X. SRL în stocurile de produse reziduale.

În baza documentelor prezentate, respectiv Avize de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. (societate specializată în colectarea deșeurilor), societatea susține că aceste produse reziduale, sunt reflectate în evidența de gestiune, distinct, în bucăți, pe tipuri de repere și au fost predate către această societate specializată în vederea distrugerii și valorificării.

Societatea a prezentat în susținerea celor afirmate avize de însoțire a mărfii în care sunt înscrise ca explicații:

- deșeu plastic cu inserție metalică, unitatea de măsură fiind kg;
- deșeu folie, unitatea de măsură fiind kg;
- deșeu carton, unitatea de măsură fiind kg;
- ambalaj tablă.

Societatea a întocmit facturi către .X. S.R.L, în anul 2009, în sumă totală de .X. lei dar, în ceea ce privesc celelalte deșeuri (ex.deșeu plastic cu inserție metalică și tablă) susține că reprezintă în fapt materii prime rebutate și produse reziduale, rezultate din procesul de producție, întocmind avize în care a înscris mențiunea „pentru procesare și eliminare”.

Pentru procesarea și eliminarea acestor deșeuri, societatea a achitat în anul 2009 către .X. S.R.L contravaloarea acestor servicii în sumă totală de .X. lei înregistrată în conturile de cheltuieli ale exercițiului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că în Avizele de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. sunt reflectate componentele rezultate din dezmembrarea produselor reziduale rezultate din procesul de producție și evidențiate în gestiune ca bucăți pe tipuri de repere, în condițiile în care în aceste avize sunt reflectate generic „deșeu plastic cu inserție metalic”.

În data de 01.03.2016 a fost luată Notă explicativă reprezentantului legal al societății care precizează că documentele interne din care rezultă dezmembrarea produselor reziduale sunt rapoartele de verificare „Prufberichts”.

Societatea susține că *„există diferențe pe fiecare lună în parte, însă, dacă se urmăresc mai multe luni, acestea se compensează unele cu altele,,.*

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în legătură cu documentele interne, documente din care societatea susține că rezultă dezmembrarea produselor reziduale rezultate din procesul de producție „Prufberichts”, s-a constatat ca acestea sunt întocmite de către .X. .X. pentru produsele neconforme, livrate de societate către acest client și constatate ca atare în urma sortării efectuate de partener;
- rapoartele nu sunt întocmite de societate, ci de către clienți și nu se referă la produsele reziduale rezultate din procesul de producție prezentate în

„Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015”, pentru care societatea susține ca au fost predate direct către .X. S.R.L. (fără a mai fi trimise la client) și ca urmare acestea nu reprezintă documente întocmite de societatea verificată la momentul dezmembrării produselor reziduale rezultate din procesul de producție care să poată fi corelate cu avizele întocmite la momentul predării materialelor rezultate din dezmembrarea lor către .X. S.R.L. , așa cum susține societatea.

- în legătură cu anexa nr.4 la nota explicativă prezentată de societate în format electronic prin care aceasta susține că s-a efectuat corelarea greutăților reperelor din programul de gestiune pe un eșantion de șase luni consecutive (iunie-noiembrie 2013) cu greutatele înscrise în avizele întocmite după cântăririle efectuate de .X. S.R.L., în aceeași perioadă, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în această anexă nu sunt prezentate informații privind dezmembrarea reperelor de produse reziduale prezentate pe bucăți în programul de gestiune în cantitățile prezentate în kg.

Corelarea acestor greutăți cu cele înscrise în avizele de însoțire emise către societățile de colectare a deșeurilor, s-a făcut doar pentru perioada de X luni respectiv iunie - noiembrie 2013, din perioada verificată de X luni (ianuarie 2009 - iunie 2015), iar în urma acestei „corelări”, există diferențe pe fiecare lună în parte, însă dacă se unesc mai multe luni, acestea se compensează unele cu altele.

Organele de inspecție fiscală precizează că aceste corelări nu sunt relevante și ca urmare nu probează afirmația făcută de societate ca în Avizele de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. și .X. S.R.L., în anii 2009 - 2014, sunt reflectate componentele rezultate din dezmembrarea produselor reziduale și materiilor prime rezultate din procesul de producție și evidențiate în programul de gestiune ca bucăți pe tipuri de repere.

Aceste corelări nu permit organelor de inspecție fiscală, ca aplicând metoda de control prin sondaj să poată verifica realitatea celor susținute de societate cu privire la dezmembrarea tuturor produselor reziduale rezultate din procesul de producție și predarea componentelor rezultate în urma dezmembrării alături de materialele reziduale rezultate din procesul de producție, către societățile specializate în colectarea deșeurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a dovedi cele susținute pentru întreaga perioadă verificată, societatea avea obligația de a întocmi, pentru fiecare operațiune de predare a deșeurilor în parte, documente (procese verbale de declarare a unor bunuri materiale care să angajeze răspunderea persoanelor care le-au întocmit) din care să rezulte dezmembrarea respectiv declararea produselor și materialelor care s-au transformat în deșeurii, în care să fie corelate cantitățile de produse și materiale neconforme (exprimate în bucăți) cu cantitățile înscrise în avizele întocmite cu ocazia fiecărei predări (exprimate în kg).

Nu sunt suficiente dovezile prezentate de societate în susținerea afirmației potrivit căreia toate produsele reziduale în valoare totală de .X. lei, rezultate din procesul de producție în anul 2009, au fost predate către .X. S.R.L. .X., deoarece societatea nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele înscrise în avizele de însoțire emise către această societate specializată în colectarea deșeurilor, neputând fi echivalate cantitativ, în lipsa unor „*Procese verbale de declarare a unor bunuri materiale*” întocmite la momentul dezmembrării, respectiv, predării către societatea de colectare, cantitățile de produse reziduale rezultate din procesul de producție în anul 2009, înscrise în „Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009 - 2015”, cu cele înscrise în avize.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din cheltuielile în sumă totală de .X. lei reprezentând cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune, suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea costurilor aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție pentru care societatea a înregistrat venituri prin refacturarea acestora către furnizorii de materii prime din vina cărora au rezultat aceste rebuturi, reprezintă cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri, deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, diferența de cheltuieli în sumă de **.X. lei (.X. lei - .X. lei) fiind considerată cheltuială nedeductibilă fiscal** calculului impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli în sumă totală de .X. lei ca fiind cheltuieli de natura stocurilor de produse reziduale lipsă în gestiune, nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, deoarece societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care să probeze faptul că toate produsele reziduale, rezultate din procesul de producție în anul 2009, au fost dezmembrate și predate către .X. S.R.L. .X. și nu mai pot fi valorificate.

În legătură cu produsele reziduale societatea avea obligația de a înregistra lunar, venituri din producția stocată aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție, în măsura în care a înregistrat și cheltuielile aferente acestora, venituri care trebuiau luate în calcul pentru determinarea profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.12 și 44 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(3) din OG nr.92/2003 organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor din producția stocată aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție în cuantum de .X. lei, în temeiul pct.13 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În condițiile în care societatea ar fi condus o evidență a produselor reziduale, potrivit reglementărilor contabile în vigoare și ar fi prezentat suficiente dovezi că toate produsele reziduale rezultate din procesul de producție în anul 2009 au fost dezmembrate și predate către .X. SRL .X. societate specializată în valorificarea deșeurilor s-ar fi pus problema analizei acestora și încadrării lor ca și cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri în conformitate cu prevederile art.21 alin(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.23 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește analiza din perspectiva pierderilor tehnologice, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- din Nota explicativă dată de d-nul .X. în data de 19.08.2015, ca angajat al societății responsabil calitate, a rezultat că pierderile tehnologice se stabilesc în baza politicii de calitate a firmei în cuantum de 0,8%, ca și țintă ce se dorește a fi atinsă;

- din Nota explicativă dată de d-nul .X. în data de 05.02.2016, în calitate de administrator al societății, a rezultat că pentru anii 2008 - 2011 cota de pierdere tehnologică pentru produsele finite a fost stabilită de conducerea grupului .X. Exact din Germania la 0,9%, iar începând cu anul 2012, această cotă a fost fixată de către Consiliul Director .X. la nivelul de 0,8%.

În vederea clarificării modului de fundamentare pentru stabilirea acestor norme tehnologice a fost luată Nota explicativă reprezentantului legal al societății d-nul .X. în data de 01.03.2016, prin care s-a solicitat societății să prezinte în mod concret, formulele de calcul prin care au fost determinate cotele de pierderi tehnologice de 0,8 % și respectiv 0,9% pentru produsele finite precum și de 2% pentru materia primă.

Ca răspuns la această solicitare reprezentantul legal al societății menționează că "*Procentele de 0,9% și 0,8%, care reprezintă cota de pierderi tehnologice la produse finite în perioada 2009-2015, au fost determinate prin metoda experimentală, prezentată detaliat în anexa nr.1*", fără ca acesta să prezinte în mod concret o formulă de calcul pentru norma de consum proprie, din care să rezulte procentul de 0.9 % , pentru anul 2009.

Motivul de fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în suma totală de .X. lei ca fiind cheltuieli de natură stocurilor de produse reziduale lipsă în gestiune, nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, este acela că societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care să probeze faptul că toate produsele reziduale, rezultate din procesul de producție în anul 2009 au fost dezmembrate și predate către .X. SRL .X. (societate specializată în colectarea deșeurilor) și nu mai pot fi valorificate.

Ca urmare nu s-a mai procedat la analiza acestora ca și pierderi tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie, care ar reprezenta cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

În același sens au fost stabilite **cheltuieli de natura stocurilor de produse reziduale lipsă în gestiune** astfel:

2010 - .X. lei;

2011 - .X. lei;

2012 - .X. lei;

2013 - .X. lei;

2014 - .X. lei.

6. Din „*Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015*” a rezultat ca în anul 2009, societatea a înregistrat **materii prime reziduale rezultate din procesul de producție** în valoare totală de .X. euro respectiv lei .X. lei (.X. euro x .X. lei/euro) din care a recuperat, prin refacturare către furnizorii respectivelor materii prime suma de .X. euro respectiv .X. lei (.X. euro x .X. lei/euro).

Astfel, materialele reziduale rezultate din procesul de producție în anul 2009, în valoare de .X. lei nu au fost evidențiate la societatea verificată în stocurile de produse reziduale, în conturile 346 "Produse reziduale" și respectiv 711 "Variatia stocurilor" la un pret care să cuprindă "toate costurile aferente achiziției și prelucrării precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în formă și în locul în care se găsesc" așa cum prevede OMFP nr.1752/2005 Anexa 1 cap.II punctul 127 alin.(1).

În baza documentelor prezentate, respectiv Avize de însoțire a marfii întocmite către .X. SRL .X. (societate specializată în colectarea deșeurilor), societatea susține că aceste materiale reziduale care sunt reflectate în evidența de gestiune, distinct, în bucati, pe tipuri de repere, au fost predate către această societate specializată în vederea distrugerii.

Pentru a proba cele susținute mai sus, obligație care revine societății verificate în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu prezintă documente din care să rezulte că prin aceste Avize de însoțire a marfii întocmite către .X. SRL .X. sunt predate către această societate exact acele materiale reziduale rezultate din procesul de producție și evidențiate în gestiune ca bucati pe tipuri de repere (în "Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015" și anexele la acesta) în condițiile în care în aceste avize sunt reflectate generic de ex. "sarma cupru", unitatea de măsură fiind kg.

Având în vedere prevederile art.6 alin (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și respectiv prevederile de OMEF nr.3512/2008, societatea avea obligația de a întocmi "*Proces verbal de declarare a unor bunuri materiale*" la momentul declarării respectiv predării către societatea de colectare pentru a face dovada că acele cantități de materiale (exprimate în kg) înscrise în avizele de însoțire emise către .X. SRL sunt în fapt echivalentul cantitativ al acelor materiale reziduale rezultate din procesul de producție prezentate detaliat de societate în "*Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015*" și anexele la acesta pe bucati.

Societatea a prezentat in sustinerea celor afirmate in legatura aceste materiale reziduale avize de insotire a marfii in care sunt inscrise ca explicatii:

- deseu plastic cu insertie metalica, unitatea de masura fiind kg;
- deseu folie, unitatea de masura fiind kg;
- deseu carton, unitatea de masura fiind kg;
- ambalaj tabla, sarma cupru etc., unitatea de masura fiind kg.

Pentru unele din aceste avize (cele privind ambalajele, deseu folie si carton) societatea a intocmit facturi asa cum prevede art.155 alin(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, catre .X. SRL, in anul 2009, in suma totala de de .X. lei, in ceea ce priveste insa alte deseuri (ex.deseu plastic cu insertie metalica, tabla) care societatea sustine ca reprezinta în fapt materii prime rebutate si produse reziduale, rezultate din procesul de productie, aceasta a intocmit avize in care a in scris mentiune a "pentru procesare si eliminare". Pentru procesarea si eliminarea acestor din urma deseuri, societatea a achitat in anul 2009 catre .X. SRL, contravaloarea acestor servicii in suma de .X. lei inregistrata in conturile de cheltuieli ale exercitiului.

Organele de inspectie fiscala nu au considerat suficiente dovezile prezentate de societate in sustinerea afirmatiei potrivit careia toate materialele reziduale in valoare totala de .X. lei, rezultate din procesul de productie, au fost predate catre .X. SRL .X. deoarece, in lipsa unor "Procese verbale de declarare a unor bunuri materiale" aceasta nu face dovada ca acele cantitati de materiale (exprimate in kg) inscrise in avizele de insotire emise catre .X. SRL sunt in fapt echivalentul cantitativ al acelor materiale reziduale rezultate din procesul de productie prezentate detaliat, pe bucati, in "Centralizatorul pierdere tehnologica la materii prime și produs finit 2009-2015" si anexele la acesta.

Pe de alta parte, din Listele de inventar si Procesele verbale de inventariere intocmite la sfarsitul fiecarui an si prezentate de societate, in ceea ce priveste existenta factica a acestor materiale reziduale rezulta faptul ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

La scaderea din gestiunea de materii prime a acestor materiale necorespunzatoare calitativ prezentate detaliat in "Centralizatorul pierdere tehnologica la materii prime si produs finit 2009-2015", toate costurile aferente achizitiei lor au fost reflectate in evidenta contabila in contul 60110 " Cheltuieli cu materiile prime" .

Ca urmare a celor mentionate mai sus, cheltuielile reflectate in evidenta contabila in contul 60110 "Cheltuieli cu materiile prime" aferente acestor materiale neconforme calitativ reprezintă cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa in gestiune, avand in vedere ca societatea nu prezinta suficiente dovezi, in sustinerea afirmatiei potrivit careia toate materialele reziduale rezultate din procesul de productie in anul 2009 au fost predate catre .X. SRL .X., iar pe de alta parte din Listele de inventar intocmite

la sfarsitul fiecarui an si Procesele verbale de inventariere prezentate de societate, in ceea ce priveste existenta faptica a acestor materiale reziduale rezulta faptul ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

Astfel, cheltuielile privind materiile prime la costul mediu ponderat a caror suma totala de .X. lei reprezinta valoarea la care au fost evaluate stocurile de materii prime reziduale rezultate din procesul de productie, inregistrate in evidenta de gestiune in anul 2009, asa cum rezulta si din Nota explicativa reprezentantul legal al societatii d-nul .X. in data de 01.03.2016.

Din cheltuielile in suma totala de .X. lei reprezentand cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa in gestiune suma de .X. lei reprezentand contravaloarea costurilor aferente materiilor prime reziduale rezultate din procesul de productie pentru care societatea a inregistrat venituri prin refacturarea acestora catre furnizorii de materii prime, a fost considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri, deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Diferenta de cheltuieli, in suma .X. lei (.X. lei- .X. lei) reprezintă cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu prevederile art.21 alin(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care societatea nu are incheiate contracte de asigurare pentru astfel de situatii.

In ceea ce priveste deficientele constatate rezulta ca in cursul anului 2009 societatea avea obligatia de a inregistra lunar, venituri din productia stocata aferente materialelor reziduale rezultate din procesul de productie(ct. 711) in masura in care a inregistrat si cheltuielile aferente acestora, venituri care trebuiau luate in calcul pentru determinarea profitului impozabil stabilit la sfarsitul fiecarui trimestru din cursul anului, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv pct.12 si pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În conformitate cu prevederile art.67alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au estimat veniturile din productia stocata aferente materialelor reziduale rezultate din procesul de productie realizate trimestrial, astfel:

- .X. lei / 4= .X. lei trimestrial.

Aceste venituri trebuiau luate in calculul profitului impozabil datorat la sfarsitul fiecarui trimestru, din cursul anului, asa cum prevede art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.13 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În ceea ce privește analiza din perspectiva pierderilor tehnologice, din "*Centralizatorul pierdere tehnologica la materii prime si produs finit 2009-2015*" reiese că pentru anii 2008-2014 cota de pierdere tehnologică pentru materiile prime a fost de 2%.

In vederea clarificarii modului de fundamentare pentru stabilirea acestor norme tehnologice a fost luata Nota explicativa reprezentantului legal al societatii d-nul .X. in data de 01.03.2016, prin care s-a solicitat societatii sa prezinte in mod concret, formulele de calcul prin care au fost determinate cotele de pierderi tehnologice de 0,8 % si respectiv 0,9% pentru produsele finite precum si de 2% pentru materia prima.

Ca raspuns la aceasta solicitare reprezentantului legal al societatii mentioneaza ca "*Procentul de 2%, care reprezinta cota de pierderi tehnologice la materii prime, a fost stabilita de .X. .X. [...] acesta valoare provine din ani de experienta si s-a confirmat in practica de-a lungul timpului [...]*", fara ca acesta sa prezinte in mod concret o formula de calcul pentru norma de consum proprie, din care sa rezulte procentul de 2 %, pentru anul 2009.

Motivul de fapt pentru care organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile in suma totala de .X. lei ca fiind cheltuieli de natura stocurilor de materii prime reziduale lipsa in gestiune, nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, este acela ca societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care sa probeze faptul ca toate materiile prime reziduale, rezultate din procesul de productie in anul 2009 au fost dezmembrate si predate catre .X. SRL .X. (societate specializata in colectarea deseurilor) si nu mai pot fi valorificate.

Ca urmare nu s-a mai procedat la analiza acestora ca si pierderi tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie, care ar reprezenta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri.

În același sens au fost stabilite **cheltuieli de natura stocurilor de materii prime reziduale lipsă în gestiune** astfel:

2010 - .X. lei;
2011 – .X. lei;
2012 – .X. lei;
2013 – .X. lei;
2014 – .X. lei.

7. În luna anul 2012, societatea a inregistrat in contul 65880 suma de .X. lei reprezentand **contravaloarea produselor finite necorespunzatoare calitativ**, fapt constatat in urma operatiunilor de verificare si sortare efectuate de clienti (.X. .X.) produse neconforme care sunt trimise la societatea din.X..

In luna decembrie 2012, societatea a inregistrat in contul 65880 suma de .X. lei reprezentand contravaloarea produselor finite necorespunzatoare

calitativ, fapt constatat in urma operatiunilor de verificare si sortare efectuate de clienti (Augenstein GmbH Austria), produse neconforme care nu sunt trimise la societatea din.X..

Desi contravaloarea acestor produse neconforme in suma totala de .X. lei care reprezinta in fapt refuzuri de calitate privind produsele livrate este cuprinsa in facturile emise de acesti parteneri alaturi de contravaloarea serviciilor de verificare si sortare aferente, nu se evidentiaza la societatea verificata in stocurile de produse reziduale in conturile 346" Produse reziduale" si respectiv 711 "Variatia stocuri lor" asa cum prevede Legea nr.82/1991 si respectiv OMFP nr.3055/2009 Anexa 1 cap.II punctul 154 alin.(1) litera e) și respectiv cap.IV punctul 329 la un pret care sa cuprinda "toate costurile aferente achizitie si prelucrării precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se găsesc" asa cum prevede OMFP 3055/2009 Anexa 1 cap.II punctul 157 alin.(1), fiind inclusa in mod eronat in cheltuieli in baza acestor facturi.

Astfel, societatea nu inregistreaza venituri din productia stocata (ct.711), pentru aceste produse incluzand in mod eronat contravaloarea acestora in cheltuieli deductibile fiscal (ct.65880) in conditiile în care pentru aceste produse societatea a inregistrat deja cheltuieli de productie la nivelul costurilor aferente achizitie si prelucrării precum si alte costuri suportate pentru obtinerea stocurilor de produse finite.

Ca urmare, aceste cheltuieli nu pot fi luate in considerare la calculul profitului impozabil asa cum prevede art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare și respectiv pct.12 din HG 44/2004 nefiind cheltuieli inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991.

În același sens sunt constatările referitoare la cheltuielile:

- pe anul 2011 – .X. lei;
- pe anul 2013 – .X. lei;
- pe anul 2014 – .X. lei.

8. În ceea ce privește regularizarea veniturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă, contravaloarea facturii nr..X./31.12.2013, emisă către clientul .X. - .X. în care este înscrisă ca și explicație „*Storno conform contractului 04.11.2013 pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013*”.

S-au constatat următoarele:

- în data de 04.11.2013, societatea a încheiat Contractul de Manufacturing Agreement (Contract de fabricație la comandă) cu clientul .X. .X. (care avea și calitatea de asociat unic al societății verificate. Acest contract are ca obiect producerea de către .X. S.R.L. de componente de înaltă precizie din metal – plastic, montarea produselor mecatronice și a elementelor de mulaj la comanda .X. .X. .

În conținutul acestui contract, care a intrat în vigoare începând cu data de 01.07.2013, există o clauză la punctul 5.2 potrivit căreia „[...] Pe baza procesului bugetar anual din al patrulea trimestru al fiecărui an fiscal, societatea (.X. - .X. Germania) va efectua plăți anticipate către furnizor (.X. SRL) în fiecare lună cu o valoare egală cu costurile bugetate plus adaosul comercial. Pe baza plăților anticipate efectuate în primul și al doilea trimestru al fiecărui an fiscal, plățile anticipate lunar, în măsura în care acestea sunt necesare, vor fi rectificate pentru lunile următoare. În luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal se va efectua o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale plus adaosul comercial. Diferența, dacă există, între plățile lunare acumulate care au fost efectuate și costurile reale, plus adaosul comercial suportate de producător (.X. .X. SRL), pe durata întregului an fiscal vor fi plătite printr-o factură finală/notă de credit în funcție de costurile reale totale plus adaosul comercial”.

În anexa A a contractului se specifică „Pe baza de buget, adaosul la profitul inițial asupra costului total real va fi de 6,5%. Părțile vor reevalua adaosul comercial în funcție de activitățile efectuate și de riscurile asumate de către Părți precum și în funcție de condițiile de piață la intervale regulate și, dacă este necesar, vor face ajustările corespunzătoare, la adaosul comercial în raport cu profitul”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestei clauze din contract, societatea a emis în luna decembrie 2013, factura nr..X./31.12.2013 în valoare de -.X. euro respectiv - .X. lei, către clientul .X. .X. , în care este înscrisă ca și explicație „Storno conform contractului din 04.11.2013 pentru perioada 01.07.2013 - 31.12.2013”, factură în baza căreia a stornat în luna decembrie 2013, veniturile înregistrate cu această valoare.

Din calculația efectuată în baza acestui contract, pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013, rezultă că profitul brut raportat la veniturile totale aferente acestei perioadei, este în procent de 6,67 %, respectiv .X. mii euro, iar procentul stabilit prin contract a fost de 6,07% (6,5% raportat ca total cheltuieli), respectiv .X. mii euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2013 nu se justifică această ajustare, din următoarele motive:

- în documente se specifică faptul că „în luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal se va efectua o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale plus adaosul comercial care are ca scop ajustarea plăților anticipate efectuate în primul și al doilea trimestru al fiecărui an fiscal”, ori în anul 2013 contractul în cauză a intrat în vigoare doar la data de 01.07.2013, și ca urmare în baza lui nu puteau fi făcute plăți anticipate în trimestrele I și II ale acestui an, care să justifice ajustarea făcută în luna decembrie și înscrisă în factura nr..X./31.12.2013;
- în documente se specifică faptul că se face ajustarea costurilor anuale plus adaosul comercial (venituri) anuale, ori în acest caz s-a făcut o ajustare a veniturilor aferente perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013.

- clauza din anexa A la contract este de natură să limiteze posibilitățile de dezvoltare ale societății române și nu este utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite.

În vederea respectării principiului prevalenței economicului asupra juridicului, potrivit căruia "Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora" organele de inspecție fiscală nu iau în considerare din punct de vedere fiscal la stabilirea impozitului pe profit pentru anul 2013, această tranzacție (care a determinat diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei) chiar dacă aceasta are la baza contractul menționat mai sus, calificând-o drept tranzacție artificială, fără conținut economic, scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea profitului obținut în .X., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, începând cu data aderării, .X. este obligată să respecte legislația europeană și jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie fiscală. Astfel Curtea Europeană de Justiție, în cazul C-255/02 - Halifax & others (situația în care se constată că operațiunea are ca scop să aducă un avantaj fiscal), a stabilit următoarele:

-atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce cheltuieli și TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

-tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;

-este de datoria organelor de control, să verifice în concordanță cu prevederile legislației naționale dacă legislația comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv. (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others [2002] ERC 1-8923

- orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și va fi restabilită situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu.

Astfel, considerând nejustificată această ajustare a veniturilor impozabile efectuată de societate organele de inspecție fiscală au luat în considerare ca și venit impozabil suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2013, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare

9. Referitor la diferențele de preț în sumă de .X. lei, s-a constatat că societatea a luat în calcul ca și venituri impozabile, la definitivarea impozitului pe profit pentru anul 2011, suma de .X. lei înregistrată în luna decembrie 2011 în contul 701.01 în baza facturii nr..X./08.12.2011 emisă către .X. .X.

reprezentand diferenta de pret aferenta produselor vandute catre acesta, datorata majorarii pretului materiei prime de catre furnizorul .X. BV Olanda.

Din anexa la aceasta factura rezulta ca o parte din aceasta suma respectiv .X. lei (.X. euro) reprezinta venituri din diferente de pret aferente perioadei iulie-septembrie 2011.

Ca urmare a celor prezentate mai sus rezulta ca societatea nu a inregistrat in contul de venituri corespunzător si ca urmare nu a luat in calcul ca si venit impozabil suma de .X. lei, la determinarea impozitului pe profit calculat si declarat pentru trimestrul III 2011, conform prevederilor art.34 alin(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Astfel organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit pentru trim.III 2011, luand in calcul ca si venit impozabil suma de .X. lei asa cum prevede art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si respectiv prevederile din Anexa 1, cap.II , Sectiunea 8, pct.258 alin.(1) din O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

10. Cu privire la dosarul prețurilor de transfer, organele de inspectie fiscală au stabilit că .X. SRL a avut relații de afiliere cu următoarele societăți astfel:

1. .X. SRL a fost persoană afiliată cu .X. .X. Germania (devenită .X. .X. Germania începând cu anul 2013) care a avut calitatea de furnizor, client și respectiv, creditor al societății.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- în perioada 2009 - 2012, .X. .X. avea calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL, deoarece persoana juridică germană deținea în mod direct 100% din capitalul social al .X. SRL;

- în perioada 2013 - 2014, .X. .X. (devenită ulterior .X. .X.) are calitatea de persoană afiliată cu societatea verificată, deoarece atât societatea verificată cât și .X. .X. fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

.X. SRL în calitate de client al .X. .X. a înregistrat în perioada 2009-2014 achiziții de bunuri (materii prime și materiale auxiliare, piese de schimb, mijloace fixe) și achiziții de servicii (pentru activități administrative și organizatorice, instruirea personalului din România), iar în calitate de furnizor al .X. .X. a înregistrat în perioada 2009-2014, vânzări de bunuri (produse finite, materii prime) și vânzări de servicii (refacturarea unor servicii de transport de bunuri, curierat, remedierea unor deficiente legate de materialele achiziționate).

.X. SRL a înregistrat un împrumut în anul 2009, pe termen de un an, în euro, de la societatea afiliată din Germania (dobândă achitată de 5%).

2. .X. SRL a fost persoană afiliată cu .X. Germania care în raport cu societatea verificată are calitatea de creditor pe termen scurt, credit rambursat integral în cursul anului 2009.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- în anul 2009, .X. Germania avea calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL, deoarece .X. Germania deținea 93.18% din capitalul social al .X. .X., care la rândul său deținea un procent de 100% capitalul social al societății verificate, în acel an;

- .X. SRL în calitate de debitor al .X. Germania a înregistrat în anul 2009, un împrumut pe termen de un an, în euro, de la societatea afiliată din Germania, pentru care a achitat o dobândă de 5%.

3. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. SRL .X. care în raport cu societatea verificată are calitatea de client pentru vânzări de terenuri și clădiri (în anul 2013) și ulterior, furnizor de servicii de închiriere pentru aceste bunuri imobile, precum și calitatea de debitor în anul 2014 pentru un împrumut pe termen scurt valabil până la 31.03.2015.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- S.C. .X. SRL .X. avea calitatea de persoană afiliată, deoarece atât .X. SRL cât și .X. S.R.L. erau administrate de aceeași persoană desemnată de reprezentanții grupului .X. HOLDING GmbH, domnul .X. în perioada 2013 - 01.04.2015, și respectiv domnul Jurgen Schmidt începând cu 01.04.2015.

4. .X. SRL este persoana afiliată cu .X. KG Germania care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor al societății verificate.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. KG Germania are calitatea de persoană afiliată cu societatea verificată, deoarece atât societatea verificată cât și .X. KG Germania fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

- .X. SRL în calitate de client al .X. KG Germania a înregistrat în 2014 achiziții de bunuri (materii prime și materiale auxiliare, piese de schimb) și respectiv, achiziții de servicii (servicii IT).

5. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. S.R.L. .X. care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor de bunuri și servicii și de client.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. S.R.L. .X. are calitatea de afiliată cu .X. SRL deoarece atât societatea verificată cât și .X. S.R.L. .X. fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH;

- .X. SRL în calitate de client al .X. S.R.L. .X. a înregistrat în anul 2014 achiziții de bunuri (materii prime) și respectiv, servicii (costuri transfer producție), iar în calitate de furnizor a înregistrat venituri din prestări servicii, respectiv, verificare, sortare, rebutare materie primă achiziționată de la acest partener.

6. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. -.X. China care a avut calitatea de client pentru servicii.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. -X. China are calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL deoarece atât societatea verificată cât și .X. -X. China, fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

- .X. SRL în calitate de furnizor al .X. -X. China a înregistrat în anul 2014 venituri din prestări servicii (refacturarea către societatea chineză a cheltuielilor de deplasare a reprezentanților societății verificate în China în interesul societății chineze).

Informațiile privind afilierea rezultă din declarația pe propria răspundere dată de dl. .X. în calitate de administrator al .X. SRL și respectiv din organigramele puse la dispoziție.

Grupul .X. .X. GmbH lucrează pe baza comenzilor primite de la producătorii de autovehicule precum: .X. și nu au fost încheiate acorduri de preț în avans la nivelul grupului.

Dosarele preturilor de transfer au fost pregătite de firma .X. S.R.L. .X. în baza următoarelor contracte de prestări servicii:

- contractul nr..X. încheiat în data de 25.06.2012 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în perioada 2008 - 2011;
- contractul MC .X. încheiat în data de 23.04.2014 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în perioada 2012 - 2013;
- contractul AD .X. încheiat în data de 31.03.2015 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în cursul anului 2014.

Raportul prețurilor de transfer pe anul 2014

Tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate în anul 2014 care au făcut subiectul analizei privind prețurile de transfer, sunt următoarele:

- achiziția de piese necesare în procesul de producție de componente auto;
- producția de componente auto;
- achiziții de piese de schimb;
- servicii de management;
- servicii suport;
- servicii suport IT;
- servicii aferente transfer matrițe;
- refacturări costuri deplasare.

1. Achiziția de piese necesare în procesul de producție de componente auto

În cazul tranzacției de achiziție de piese necesare în procesul de producție de componente auto s-au testat societățile producătoare, respectiv .X. S.R.L. .X. și .X. KG, metoda selectată fiind Cost plus modificat sau TNMM.

În anul 2014, marja netă aplicată de .X. S.R.L. .X. la totalul cheltuielilor operaționale aferente producției pieselor comandate a fost cuprinsă între 2- 9.5 %, iar în cazul .X. KG, această marjă a fost de 11%.

Astfel, contribuabilul verificat a considerat ca nu a identificat niciun element care să indice că tranzacția de achiziție de piese de la .X. SRL .X. și respectiv .X. KG, nu respecta principiul preturilor de transfer.

În privința achizițiilor de piese realizate de la societatea afiliată .X., prețul plătit de .X. include doar cheltuielile directe aferente producției pieselor. .X. nu adaugă o marjă de profit la aceste costuri. Astfel, contribuabilul consideră că prețul plătit de .X. către .X. pentru piese achiziționate nu este excesiv din punctul de vedere al prețurilor de transfer din .X..

2. Producția de componente auto.

În cazul producției și vânzării de piese auto realizate de .X. pe baza comenzilor primite de la societatea afiliată .X., s-a testat societatea producătoare, adică .X..

Metoda selectată a fost Cost plus modificat sau TNMM. În urma analizei de comparabilitate efectuată, intervalul intercuartilar obținut pentru societăți independente comparabile este situat între 5.75% și 19.60%, cu o mediană de 8.43 %.

Marja netă aplicată de .X. la totalul costurilor operationale aferente producției în cursul anului 2014 a fost de 6.5% .

Astfel, având în vedere că marja netă de 6.5% se regăsește în intervalul cuartilar, societatea verificată consideră că tranzacția respectă principiul prețurilor de transfer.

De asemenea, în ce privește achizițiile de piese de schimb, serviciile de management, serviciile support, serviciile suport IT, serviciile aferente transferului de matrite și refacturările de costuri deplasare, societatea verificată consideră că tranzacțiile au respectat principiul prețurilor de transfer.

Valoarea tranzacțiilor desfășurate de către .X. cu societățile afiliate în anul 2014 este prezentată astfel:

Tipul tranzacției furnizor beneficiar Valoarea RON

Achiziții de piese necesare în procesul de producție de componente auto .X.
.X. .X. XXXXX

Contribuabilul subliniază faptul că pentru a asigura comparabilitatea este necesar ca între piețele pe care operează societățile independente și societățile afiliate să nu existe diferențe care să afecteze substanțial prețul sau să poată fi efectuate ajustări corespunzătoare (aspect prevăzut în punctual 1.55 din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer).

Analiza industriei sau a pieței urmărește prezentarea cadrului și contextului economic în care .X. și-a desfășurat activitatea în perioada supusă analizei, pentru a putea determina eventualele influențe asupra prețurilor practicate de .X..

În anul 2014, atât piața europeană de autoturisme cât și piața românească au înregistrat o evoluție pozitivă în ceea ce privește numărul de autoturisme vândute. De asemenea, în .X., comerțul cu piese și accesorii auto a înregistrat o evoluție pozitivă.

I. Analiza funcțională

Pe parcursul 2014 nu au avut loc schimbări semnificative în activitatea .X. sau în modul de desfășurare a tranzacțiilor cu afiliații, prin urmare profilul

functional stabilit in raportul preturilor de transfer pentru perioada 2012-2013, pentru fiecare tranzactie in parte, ramane neschimbat.

De asemenea, modalitatile de determinare a preturilor intre societatile afiliate raman neschimbate.

Tranzactiile desfasurate cu persoanele afiliate in anul 2014 care au facut subiectul analizei privind preturile de transfer, sunt urmatoarele:

- productia de componente auto
- servicii de management
- achizitia de piese necesare in procesul de productie de componente auto;
- servicii support
- Servicii support IT
- servicii aferente transferului de matrite
- refacturare costuri deplasare.

1. Achizitia de piese necesare in procesul de productie de componente auto.

1.1. Achizitiile de la .X. .X. si .X. KG.

In anul 2014, .X. a incheiat contracte de productie de piese la comanda (necesare in procesul de fabricare de componente auto) cu .X. .X. si cu .X. KG (in calitate de producatori). Aceste doua firme produc componente de inalta precizie din metal-plastic, monteaza produse mecatronice si elemente de mulaj și prin urmare dispun de capacitatea de productie necesara pentru a fabrica anumite produse, echipamente si unelte si pentru a oferi anumite servicii.

De la .X. SRL, .X. achizitioneaza piese injectate din plastic, iar de la .X. KG furtunuri și semifabricate care intra in componenta senzorilor. Furnizorii de la care aceste doua societati obtin materialele sunt societati independente grupului .X. . De asemenea, acestea produc piesele necesare .X. doar pe baza comenzii primite de la .X., neavand stoc de astfel de produse.

.X. .X. si .X. KG isi asuma riscul in caz de distrugere, pierdere sau deteriorare a produselor atat timp cat sunt manipulate de catre acestea.

Pentru piesele vandute societatii .X., .X. .X. si .X. KG determina pretul pornind de la totalul costurilor aferente productiei respectivelor piese, la care adauga o marja de profit.

Suma platita de .X. se va determina pe baza costurilor bugetate (conform bugetului stabilit in cel de-al patrulea trimestru al fiecarui an), la care adauga o marja de profit.

Pe baza de buget, marja neta ce va fi aplicata de .X. .X./ .X. KG la totalul costurilor inregistrate este de 11 %.

In anul 2014, marja neta aplicata de .X. .X. la totalul cheltuielilor operationale aferente producției pieselor comandate de .X. a fost cuprinsa intre 2-9.5%. In cazul .X. KG, aceasta marja a fost de 11 %.

1.2. Achizitiile de la .X. .X.

.X. si .X. nu au incheiat un contract pentru achizitia de piese, achizitia realizandu-se pe baza de comanda transmisa de .X. societatii .X.. Printre piese achizitionate de la .X. se numara cablaje electrice, componente electronice

precum condensatori, rezistente si circuite integrate, carcase din plastic, pini conectori, cabluri electrice, piese injectate in plastic etc.

Pretul platit de .X. include doar cheltuielile directe aferente productiei pieselor. .X. nu adauga o marja de profit la aceste costuri.

.X. nu are un stoc de piese, acestea fiind realizate doar pe baza comenzii primite de la .X..

Printre piesele produse de .X. si achizitionate de .X. se numara cabluri, cositor, capace si rasina.

In cursul anului 2014, .X. a achizitionat materiile prime necesare productiei de componente auto, atat de la furnizori independenti, cat si de la societatile afiliate .X., .X. KG si .X. .X.. Materiile prime achizitionate de la societatile afiliate difera de cele achizitionate de la furnizori independenti.

Functii

Functia de productie a pieselor este asigurata de .X., .X. KG si .X. .X. pe baza comenzilor primite de la .X..

.X. furnizeaza societatilor .X., .X. KG si .X. .X. specificatiile tehnice necesare acestora in vederea producerii pieselor.

Transportul pieselor este realizat de catre societatile afiliate de la care .X. achizitioneaza piesele (.X., .X. KG si .X. .X.).

.X., .X. KG si .X. .X. realizeaza controlul calitatii produselor inainte de a le livra către .X..

Riscuri

Riscul de piata. acesta se regaseste la toate societile afiliate producatoare: .X., .X. KG si .X. .X. cat si .X..

Riscul de buna executie: este aplicabil pentru .X., .X. KG si .X. .X..

Riscul de schimb valutar: este asumat doar de .X.

Riscul de inventar: .X., .X. KG si .X. .X. nu au risc de inventar in cazul pieselor vândute catre .X. (nu au produse pe stoc)

Riscul de neincasare: este relativ scazut, teoretic este suportat de .X., .X. KG si .X. .X.

Active folosite

Pentru desfasurarea acestei tranzactii, .X., .X. KG si .X. .X. utilizeaza activele corporale proprii si personal specializat.

.X. pune la dispozitia celor trei societati producatoare schitele necesare producerii pieselor.

2. Productia de componente auto

Pe parcursul anului 2014, .X. a continuat productia de componente auto: comutatoare, senzori airbag, comutatoare pentru centura de siguranta, senzori pentru faruri etc.

Procesul tehnologic de productie descrise in cadrul raportului de preturi de transfer pentru perioada 2012-2013 s-a schimbat in ceea ce priveste aprovizionarea cu materii prime, respectiv in anul 2014 .X. nu a mai produs in sistem lohn pentru .X..

Astfel, in noiembrie 2013, .X. in calitate de beneficiar si .X., in calitate de producator, au incheiat un nou (contract de fabricatie la comanda).

Obiectul contractului: productia de componente auto pe baza de comanda.

Suma platita de .X. se va determina pe baza costurilor bugetate (conform bugetului stabilit in cel de-al patrulea trimestru al fiecarui an), la care adauga o marja de profit.

Pe baza bugetului sunt determinate toate costurile aferente productiei(cu exceptia costurilor directe cu materialele utilizate in cadrul procesului de productie). Apoi, aceste costuri sunt raportate la orele de productie planificate, rezultand o rata orara (pretul pe ora-masina). Pe parcursul perioadei analizate, pretul ora-masina a crescut de la Xeuro (valoarea din 2013) la X euro cauzata de achizitionarea de noi utilaje ceea ce a determinat o crestere a cheltuielilor cu amortizarea.

La totalul cheltuielilor directe si indirecte aferente productiei, .X. adauga o marja de profit. Marja neta aplicata la totalul costurilor inregistrate a fost de 6.5%

Profilul functional

Profilul functional stabilit in cadrul raportului de preturi de transfer pentru perioada 2012-2013 ramane valabil si pentru anul 2014, insa datorita faptului ca .X. nu mai produce in regim de lohn, functia de achizitie a materiilor prime este indeplinita in totalitate de .X..

Functii

Furnizarea specificatiilor tehnice: .X. furnizeaza catre .X. specificatiile tehnice necesare producerii componentelor auto.

Achizitia materiilor prime: este indeplinita integral de catre .X.

Productia: este indeplinita integral de catre .X.

Transportul: este realizat de catre furnizorii independenti de materii prime si de catre societatiile afiliate de la care .X. achizitioneaza materiile prime.

Transportul produselor finite catre clientul final este realizat de .X.

Negocierea: functie indeplinita de .X.

Riscuri

Riscul de piata. acesta se regaseste atat la .X., cat si .X..

Riscul de buna executie: este aplicabil pentru .X..

Riscul de schimb valutar: este asumat doar de .X.

Riscul de inventar: este un risc scazut al .X. intrucat produsele finite sunt vandute mai departe clientului final in baza comenzilor ferme ale acestuia.

Risc de produs: .X. este raspunzatoare de calitatea produselor

Riscul de neincasare: este relativ scazut, teoretic este suportat de .X.

Active folosite

.X. utilizeaza active corporale proprii si personal specializat. .X. pune la dispozitie personal de specialitate și schitele necesare producerii componentelor auto.

Astfel, in anul 2014, .X. poate fi calificata drept un producator pe baza de contract cu functii si riscuri limitate (contract manufacturier)

3. Servicii de management

Acestea se refera la detasarea in .X. a unui director de fabrica care se ocupa de organizarea activitatii de productie, de activitatile de raportare catre .X. si de organizarea administrativa a societatii romanesti.

Societatea .X. factureaza lunar societatii .X. suma de X euro, suma care include: remuneratia de directorului de fabrica, contributiile sociale si cheltuieli suplimentare (cheltuieli aferente deplasarilor) suportate de acesta. Nu s-a adaugat nicio marja de profit la aceste cheltuieli.

4. Servicii suport

.X. si .X. KG au oferit servicii suport tehnic si comercial societatii .X.:

Servicii prestate de .X.:

- gestiune vanzari
- productie
- managementul calitatii
- cercetare -dezvoltare
- tehnologia informatiei
- alte servicii suport

Servicii prestate .X. KG:

- vanzari si achizitii
- managementul calitatii
- tehnologia informatiei

.X. si .X. KG factureaza societatii .X. un tarif zilnic in functie de pregatirea si experienta angajatilor implicate in prestarea serviciilor. Incepand cu octombrie 2014, .X. si .X. KG au adaugat o marja de profit de 11 % la totalul costurilor operationale aferente serviciilor prestate catre .X..

.X. si .X. KG factureaza societatii .X. si cheltuielile de transport si cazare ale angajatilor implicate în prestarea serviciilor, fara a adauga o marja de profit.

5. Servicii de transfer de matrite

.X. .X. a transferat X matrite catre .X. . Pentru acest serviciu, .X. .X. a facturat .X. suma de .X. lei (.X. euro).

Costul/ora a fost calculate astfel incat sa acopere cheltuielile cu salariile personalului implicat in prestarea serviciilor, la care s-a adaugat o marja de profit de 11 %.

6. Refacturare costuri de deplasare

.X. a refacturat catre .X. Kunshan (China) costurile privind deplasarea in China. Scopul deplasarii: instruirea colegilor din China cu privire la utilizarea unei aplicatii care este folosita impreuna cu un utilaj ce confectioneaza cablu.

Costurile deplasarii au fost refacturate de .X. fara a se adauga o marja de profit.

II Analiza economica

1. Achizitia de piese necesare in procesul de productie.

În cursul anului 2014, .X. a achiziționat materiile prime necesare producției de componente auto atât de la (furnizori independenți, cât și de la societățile afiliate .X., .X. KG și .X. .X.). Materiile prime achiziționate de la societățile afiliate diferă de cele achiziționate de la furnizori independenți.

1.1. Alegerea metodei

Cost plus/TNMM

Metoda marjei nete este preferată de contribuabil întrucât analiza se face pe activitatea globală sau se poate face separat pe tipuri de activitate (de ex. Producția de piese). Această metodă nu necesită un grad foarte mare de comparabilitate a funcțiilor, riscurilor asumate, comparabilitatea realizându-se pe baza profilului general al activității. În plus, indicatorii calculați și comparați nu depind de modul în care fiecare societate comercială a calculat costurile sale (adică baza de cost).

Metoda marjei nete selectată de contribuabil pentru analiza tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție de componente auto reprezintă în opinia acestuia, metoda cost plus, aplicată în aceeași manieră dar la nivelul profitului operational net.

1.2. Alegerea indicatorului de eficiență

Indicatorul de eficiență economică măsoară relația dintre profit și vânzări, costuri înregistrate sau resursele aplicate. Utilizarea acestui indicator depinde de natura activităților testate, precum și de acuratețea datelor disponibile.

Contribuabilul a ales .X. (.X.) denumit în continuare marja netă la total costuri operationale. Costurile efectuate de societatea afiliată furnizoare sunt creatoare de valoare economică și reflectă funcțiile îndeplinite; riscurile asumate de aceasta, conform profilului funcțional.

Baza de raportare (în acest caz, totalul costurilor operationale) trebuie să ia în calcul tranzacțiile desfășurate cu societățile independente.

.X. se calculează după formula:

$$\text{.X.} = \text{profit operațional} = \frac{\text{marja operațională}}{\text{Costuri operationale} - 1 - \text{marja operațională}}$$

1.3 Analiza comparabilității

S-a folosit baza de date AMADEUS.

Pentru studiul de comparabilitate s-a utilizat versiunea 249 a bazei de date AMADEUS, din luna iunie 2015.

Strategia de căutare:

Aceasta a vizat codurile de clasificare ale activității și rețrangeră ariei geografice, precum și alte criterii relevante referitoare la statutul de independență și indicatorii financiari.

Procesul de căutare a presupus analiza companiilor de baza de date AMADEUS, eliminarea companiilor necorespunzătoare și selectarea celor care pot fi utilizate ca referință de comparabilitate privind producția de componente auto.

Criteriile de căutare utilizate în AMADEUS:

-criteriul geographic- selectarea in baza de date AMADEUS a societatiilor romanesti

-societati active

-selectarea pe baza codurilor de clasificare a activitatii- pentru identificarea companiilor care ar avea activități similare realizarii de piese si componente auto:

2221 "fabricarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din material plastic"

2790 "fabricarea altor echipamente electrice"

-independenta

-utilizarea datelor pe mai multi ani- s-au utilizat datele financiare ale societatiilor comparabile pentru anii 2011-2013.

Criterii de selectie cantitative si calitative.

-informatii financiare: 11 societati au fost eliminate pentru ca au inregistrat pierderi; 4 societati au înregistrat marje nete de profit medii (w.X.), fiind eliminate din acest motiv; doua societati au fost eliminate pentru ca au inregistrat marja medie de profit mai mare de 50%.

-web - s-au cautat informatii pe internet referitoare la societatile acceptate pana la aceasta etapa a cautarii.

Tabel centralizator societati respinse:

Criteriul aplicat Numar societati respinse Numar societati acceptate

Pierderi operationale 11 75

Pierderi W.X. 4 64

W.X.> 50% 260

Parte din grupuri multinationale 9 58

Lipsa informatiilor 16 49

Neconcordanta cu activitatea analizata 25 33

Rezultatele cautarii - Piata din.X.

Pentru societatile de pe piata romaneasca contribuabilul a gasit urmatorul interval intercuartilar :

interval W.X.

Minim 0.54%

Cuartila inferioara 3.55%

Mediana 7.62%

Cuartila superioara 15.66%

Maxim 30.87%

In anul 2014, marja neta aplicata de .X. .X. la totalul cheltuielilor operationale aferente producției pieselor comandate de .X. a fost cuprinsa intre 2-9.5%. In cazul .X. KG, aceasta marja a fost de 11 %.

Avand in vedere cele de mai sus, contribuabilul verificat a considerat ca nu a identificat niciun element care sa indice ca tranzactia de achizitie de piese de la .X. .X. si de la .X. KG nu respecta principiul preturilor de transfer.

In privinta achizitiilor de piese realizate de la societatea afiliata .X., pretul platit de .X. include doar cheltuielile directe aferente productiei pieselor. .X. nu adauga o marja de profit la aceste costuri. Prin urmare, contribuabilul verificat

considera ca pretul platit de .X. societatii .X. pentru piese achizitionate nu este excesiv din punctual de vedere al preturilor de transfer din.X..

2. Productia de componente auto

In cursul anului 2014, .X. a continuat sa produca, pe baza de comanda, componente auto pentru societatea afiliata .X..

Alegerea metodei, a indicatorului de eficienta economica, analiza comparabilitatii, strategia de cautare sunt similare celor prezentate in subcapitolul "Achizitia de piese necesare in procesul de productie".

Rezultatele cautarii-piata din.X.:

Pentru societatile de pe piata romaneasca contribuabilul a gasit urmatorul interval intercuartilar :

interval W.X.

Minim 3.19%

Cuartila inferioara 5.75%

Mediana 8.43%

Cuartila superioara 19.60%

Maxim 22.00%

Marja neta aplicata de .X. la totalul costurilor operationale aferente productiei in anul 20 14 a fost de 6.5%.

Avand in vedere ca marja neta de 6.5% se regaseste in intervalul cuartilar obtinut pentru societati independente ce desfasoara activitati similare activitatii de productie de componente auto realizata de .X., contribuabilul considera ca tranzactia respecta principiul preturilor de transfer.

3. In ceea ce privesc tranzactiile desfasurate cu persoanele afiliate in anul 2014 care au facut subiectul analizei privind preturile de transfer, referitoare la:

-servicii de management

-servicii support

-servicii support IT

-servicii aferente transfer matrite

alegerea metodei, a indicatorului de eficienta economica, analiza comparabilitatii, strategia de cautare sunt similare celor prezentate in subcapitolul "Achizitia de piese necesare in procesul de productie".

Rezultatele cautarii in ce privesc tranzactiile enumerate mai sus au subliniat faptul ca pretul platit de .X. pentru aceste servicii respecta prevederile principiului preturilor de transfer, nu sunt excessive sau se situeaza la nivelul pietei, dupa caz.

4. refacturare costuri deplasare China

Costurile privind deplasarea in China, au fost refacturate de .X. fara a se adauga o marja de profit.

Contribuabilul verificat a considerat ca nu s-a identificat niciun element care sa indice ca tranzactia dintre cele doua societati nu respecta prevederile principiului preturilor de transfer, tranzactiile avand caracter exceptional fara a aduce o valoare adaugata importanta societatii .X. Kunshan.

Compararea prețurilor de transfer cu principiul pretului de piață.

Achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto 2011-2014

Referitor la strategia de căutare aplicată de societate:

Strategia de căutare aplicată în cadrul dosarului prețurilor de transfer a fost realizată în baza de date AMADEUS (versiune 12, actualizarea nr. 249 din 07.09.2015), pe baza următoarelor criterii:

(1) Selectarea companiilor active;

(2) Criteriul geografic: X.;

(3) Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;

(4) Eliminarea societăților neindependente și societățile dependente cu un asociat/actionar ce deține integral capitalul social sau deține direct peste 25% din acesta, conform definiției părților afiliate din legislația fiscală din România. Societățile a căror independență este necunoscută sau cele la care asociații/actionarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați au fost incluse în esanțion pentru o analiză suplimentară

(5) Eliminarea societăților comerciale ce dețin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială.

Conform informațiilor furnizate în dosarul de prețuri de transfer, urmare aplicării criteriilor menționate anterior de către companie, în baza de date AMADEUS, au rezultat 75 de entități comerciale potențial comparabile.

Referitor la criteriile de căutare din cadrul strategiei de căutare aplicată în baza de date AMADEUS și prezentate în dosarul prețurilor de transfer, considerăm că acestea sunt în concordanță cu liniile directoare OECD și adecvate identificării de entități independente comparabile cu societatea analizată.

Referitor la eșanționul de comparabilitate:

Pe baza acestui eșanțion societatea a efectuat o selecție manuală suplimentară în vederea stabilirii eșanționului de comparabilitate. Astfel au fost aplicate următoarele criterii de selecție manuală:

(6) Informații financiare:

Societățile care au înregistrat pierderi operationale pe cel puțin doi din cei trei ani analizați au fost respinse;

(7) Au fost eliminate societățile care au înregistrat marje nete de profit medii negative;

(8) Doua societăți au fost eliminate pentru că au înregistrat marja medie de profit mai mare de 50%;

(9) Din informațiile obținute de pe Internet au fost respinse societăți care fac parte din grupuri multinationale, societăți care nu oferă date cu privire la activitățile desfășurate sau care au alt obiect de activitate decât activitatea analizată

Urmare analizei manuale a societăților selectate de către contribuabil în eșanționul final, precum și a motivelor pentru selecție/respingere, s-a

constatat faptul că multe din societățile selecționate de contribuabil nu îndeplinesc condițiile de independență, fiind companii afiliate direct sau indirect:XXXX

Prevederile art.7 alin.(21) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, definesc persoanele afiliate astfel:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită decel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Intre persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau ne corp orale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua. "

Prin urmare, menținerea societăților afiliate prezentate mai sus în eșantionul de comparabilitate face ca acesta să fie denaturat, încalcându-se astfel recomandările din Ghidul OECD 2010, punctul 1.33 care precizează că "aplicarea principiului lungimii de brat se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. [...]"

Astfel, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

Selecție în ORBIS - analiză:

Pentru identificarea unui esantion de entități comparabile relevant pentru analiză, strategia aplicată de către societate în baza de date AMADEUS a fost transpusă în baza de date ORBIS, utilizându-se aceleași criterii de căutare:

Pasul 1: Criteriul geografic: a fost realizat acest studiu de comparabilitate pentru societățile din.X.;

Pasul 2: Companii active: în acest pas, au fost excluse toate companiile inactive.

Pasul 3: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: s-a utilizat versiunea NACE Rev. 2, selectându-se codul pentru activitatea de bază a societăților, respectiv Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;

Pasul 4: Statutul de independență: Au fost eliminate societățile neindependente și societățile dependente cu un asociat/actionar ce deține integral capitalul social sau deține direct peste 25% din acesta, conform definiției părților afiliate din legislația fiscală din România. Societățile a căror independență este necunoscută sau cele la care asociații/actionarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați au fost incluse în eșantion pentru o analiză suplimentară. A fost aplicat criteriul de independență

A-, A, A+, U;

Pasul 5: Caracteristicile filiale lor: În completarea pasului de mai sus, am eliminat și societățile comerciale ce dețin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială, din cauza probabilității ca aceste societăți să fie implicate și în operațiuni cu părți afiliate cu propriile filiale, motiv pentru care rezultatele financiare ale acestora ar putea fi distorsionate de respectivele operațiuni.

Product name Orbis

Update number 143

Software version 129.00

Data update 21/01/2016 (n° 14306)

Export date 27/01/2016

1. World region/Country/Region in country: .X. 2.619.669

2. Status: Active companies 146.977.344

3. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 2221 - Manufacture of plastic plates, sheets, tubes and profiles, 2790-

Manufacture of other electrical equipment 143.913

4. BvD Independence indicator: A+, A, A-, U, Add all publicly listed companies, Add cos for which all shareh.

or all shareh. with a stake greater than 25% are indiv. or empl. 127.366.895

5. Cos owning at least one subs.: owned between 25% and 100% 3.597.491

Boolean search : 1 And 2 And 3 And 4 And Not 5

TOTAL 516

Prin aplicarea acelorasi criterii de selecție în baza de date ORBIS au rezultat 516 de entități comerciale potential comparabile.

Selecție manuală - analiză:

S-a procedat la analizarea selecției manuale a celor 516 de companii obținute urmare a aplicării strategiei de căutare menționate mai sus.

Pasul 6: Au fost eliminate 76 de societati aflate in startup (2013-2015)

Pasul 7: Date financiare insuficiente: Societățile care nu au raportat date financiare în cel puțin doi ani din perioada 2011 - 2014 au fost excluse din

cadrul esantionului, pe motivul că dacă societățile nu fac raportări. În mod consecvent în fiecare an, este posibil ca datele comunicate să nu fie exacte.

Pierdere agregată: În cadrul acestui pas s-au eliminat acele companii care au înregistrat pierdere din exploatare agregată. Acest test a luat în calcul rezultatul din exploatare pe toată perioada verificată (2011 - 2014). Dacă rezultatul agregat din exploatare a fost negativ, s-a exclus acea companie din esantion.

Astfel, au fost eliminate X societati.

Pasul 8: Rezultate extreme: s-a exclus din esantion societatile cu o rata a rentabilitatii costurilor totale care pentru cel puțin un an din cei patru ani analizati a fost mai mica sau egala cu -50% sau mai mare sau egala cu 50%. (au fost eliminate 58 societati).

Pasul 9: Verificarea manuală: Având în vedere riscul distorsionării rezultatelor societăților potențial comparabile angajate în operatiuni cu entități afiliate, au fost revizuite manual situatia de independentă a societăților rămase în esantionul rezultat. Dacă, pe baza informatiilor prezentate pe site-ul societății si/sau din alte resurse de pe internet, a fost stabilit că societatea comercială revizuită manual face parte dintr-un grup multinational si este angajată în operatiuni intragrup, s-au eliminat din esantion respectivele companii.

Au fost respinse din esantion acele companii pentru care nu au fost găsite informatii suficiente cu privire la activitatea desfasurată. De asemenea, au fost respinse companiile care în baza informatiilor disponibile a fost constatat că desfasoară alte tipuri de activități decât cele deslasurate de societatea testata, respectiv .X. SRL.

Eșantion final- analiză:

Pe baza rezultatelor selecției manuale realizate, au fost selecționate 6 companii comparabile, conform studiului de comparabilitate anexat, pentru care a fost calculat indicatorul .X. (.X.).

XXX

Referitor la analiza indicatorului economic

Din analiza indicatorului .X., pentru cele 6 societăți din eşantion, s-au stabilit quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată.

Pentru perioada 2011 - 2014 valorile acestora, calculate de baza de date ORBIS, sunt următoarele:

INTERVAL .X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

Minim 2.75 2.25 1.69 -10.57

Cuartila 1 4.15 3.473.282.04

Mediana 12.40 11.09 5.69 3.15

Cuartila 3 29.13 21.01 22.29 11.79

Maxim 47.01 30.01 30.60 31.41

Pentru societatile testate .X. -.X., .X. KG si .X. SRL, s-a verificat indicatorul financiar .X., in baza datelor financiare din programul ORBIS.

In baza de date ORBIS nu sunt disponibile date pentru societatile .X. -.X. si .X. KG, astfel nu s-a putut calcula indicatorul.

In perioada 2011-2014, .X. SRL, a obtinut urmatoarele valori:

.X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

.X. SRL .X.

Valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situeaza sub valoarea Cuartilei 1 (au vandut sub pretul pietei), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1.30 la valoarea medianei 3.15, calculate pentru societatile independente comparabile iar pentru anul 2012 se situeaza peste Cuartila 3 (au vandut peste pretul pietei).

Pentru anul 2013 nu se impun ajustari.

Ajustarea se va face in oglinda, in situatia de fata, dat fiind ca partea testata este o societate afiliata .X.. In timpul controlului s-a constatat ca tranzactiile derulate cu persoane afiliate, respectiv .X. .X. Germania, care nu au fost realizate conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, astfel contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare cu societati care efectueaza activitati si tranzactii comparabile cu .X. .X., astfel marja profitului din perioada 01.01.2014-31.12.2014 stabilita de echipa de inspectie fiscala este mai mica decat mediana marjei profitului din

exploatare pentru esantionul selectat, iar in dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscale mentioneaza faptul ca pretul de transfer este calculat prin metoda cost-plus, care consta in aplicarea unei marje de profit asupra costului de productie. Marja profitului din perioada 2014, stabilita de echipa de inspectie fiscala fiind mai mica decat mediana marjei profitului din exploatare pentru esantionul selectat, din aplicatia ORBIS, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor derulate cu .X. .X. Germania.

Prin aplicarea metodei metodei cost-plus s-a stabilit veniturile care trebuiau realizate pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor vandute, in consecinta veniturile din tranzactiile cu .X. au fost ajustate in anul 2014 cu suma totala de .X. lei.

Ca urmare veniturile care trebuiau luate in calculul profitului impozabil datorat la sfarsitul fiecarui trimestru, din cursul anului, asa cum prevede art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.13 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt:

- la trim.I 2014 .X. lei ;
- la trim.II 2014 .X. lei;
- la trim.III 2014 .X. lei.

Referitor la analiza indicatorului economic

Din analiza indicatorului .X., pentru cele X societăți din eșantion, s-au stabilit cuartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată.

Pentru perioada 2011 - 2014 valorile acestora, calculate de baza de date ORBIS, sunt următoarele:

INTERVAL .X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

Minim .X.

Cuartila .X.

Mediana .X.

Cuartila .X.

Maxim .X.

Pentru societatile testate .X. -.X., .X. KG si .X. SRL, s-a verificat indicatorul financiar .X., in baza datelor financiare din programul ORBIS.

In baza de date ORBIS nu sunt disponibile date pentru societatile .X. -.X. si .X. KG, astfel nu s-a putut calcula indicatorul.

In perioada 2011-2014, .X. SRL, a obtinut urmatoarele valori:

.X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

.X. SRL .X.

Valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situeaza sub valoarea Cuartilei 1 (au vândut sub pretul pietei), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la X la valoarea medianei X (sau cuartilei 1), calculate pentru societatile independente comparabile iar pentru anul 2012 se situeaza peste Cuartila 3 (au vandut peste pretul pietei).

Ajustarea se va face in oglinda, in situatia de fata, dat fiind ca partea testata este o societate afiliata .X. .X..

Din analiza efectuata s-au retinut implicatiile indicatorilor constatati prin consultarea bazei de date din aplicatia ORBIS privind dosarul preturilor de transfer asupra rezultatelor fiscale constatate de catre echipa de inspectie fiscala.

Utilizând baza de date din aplicatia ORBIS, au fost accesate diferite criterii de cautare, utilizate pentru a selecta societati care efectueaza activitati și tranzactii comparabile cu .X. .X..

Ca urmare a procesului de cautare si selectie efectuat in baza de date din aplicatia ORBIS pentru societatile de pe piata europeana admise, care sunt in numar de 6 de societati comerciale independente, mediana marjei profitului din exploatare aferenta anului 2014 pentru esantionul selectat este de 3,15 %, respectiv media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.

In dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscala se mentioneaza ca pretul de transfer este calculat prin metoda cost-plus, care consta in aplicarea unei marje de profit asupra costului de productie. In ceea ce priveste marja profitului in anul 2014 inregistrata de .X. .X., organele de inspectie fiscala au stabilit o marja a profitului de -5%, astfel:

- Veniturile din exploatare sunt in suma de .X. lei
- Veniturile realizate din tranzactii cu persoane afiliate - .X. sunt in suma de .X. lei, reprezentând 97.12 % din total venituri de exploatare.
- Venituri din exploatare ajustate sunt in suma de .X. lei;
- Venituri din exploatare aferente veniturilor din tranzactii cu persoane afiliate- .X. sunt în suma de .X. lei (.X.+X.).

Marja profitului din exploatare realizata de agentul economic este de 5 %.

Intrucat valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situeaza sub valoarea Cuartilei 1 (au vandut sub pretul pietei), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1.30 la valoarea medianei 3.15, astfel organele de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor derulate cu .X. prin utilizarea metodei cost-plus, avand la baza urmatoarele prevederi legale: art.11 alin.(1) și (2) și art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22 24, 26 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.12.2009 - 30.06.2015

1. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu cazarea pentru salariați ai .X. .X., în baza facturilor emise de catre prestatorii de servicii de cazare din.X., societatea a inregistrat in luna decembrie 2009, suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli de cazare pentru salariatii societatii mama .X. .X. care, in baza Contractului de prestari servicii nr.X/2004 incheiat intre .X. .X. (prestator) si societate in calitate de beneficiar, care au prestat in favoarea societatii romane servicii de instruire a personalului direct productiv al acesteia in vederea imbunatatirii procesului de productie. Pentru aceste achizitii de servicii, societatea a dedus in baza facturilor primite TVA in suma de X lei (.X. lei x 9%).

In legatura cu aceste achizitii s-a constatat ca in baza contractului de prestari servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, actioneaza in calitate de salariați ai societatii mama din Germania trimisi in.X. pentru a presta in favoarea societatii verificate, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societatii romane.

Ca urmare pentru aceste persoane, care au calitatea de angajati ai .X. .X., prestator al serviciilor de instruire, toate drepturile salariale si celelalte drepturi legale convenite acestora pe perioada delegarii vor fi acordate de angajatorul care i-a trimis in.X., asa cum prevede Codul muncii art.42 alin.(2) si respectiv art.44 alin (2) coroborate cu prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 al Parlamentului European, asa cum este prezentat detaliat la capitolul "Impozitul pe profit" din prezentul raport de inspectie fiscala.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că aceste cheltuieli in suma totala de .X. lei, sunt suportate nejustificat, de catre X .X. .X. SRL al carui asociat unic in aceasta perioada a fost .X. .X., si ca urmare in acest caz societatea actioneaza in numele si in contul societatii mama din Germania, prestand servicii de intermediere reglementate de art.129 alin.(3) litera e) din Legea nr.57112003 cu modificarile si completarile ulterioare, fiind in acest caz, cumparatorul revanzator al acestor servicii de cazare asa cum prevede Titlul VI, pct.7 alin.(3) si (4) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea trebuia sa aplice structura de comisionar, considerandu-se ca a prestat ea insasi servicii de cazare catre .X. .X..

Avand in vedere cele constatate, precum si faptul ca pentru aceste servicii locul prestarii este in.X., in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) litera a) din Legea nr. 57112003 cu modificarile și completarile ulterioare respectiv prevederile Titlului VI pct.13 alin.(4) lit.f). din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit că societatea avea obligatia de a refactura aceste servicii catre .X. .X. si de colecta pentru aceste servicii de cazare, **TVA in suma de X lei**, in cota de 9%, conform art.140 alin.(2) lit.f) din Legea nr.57112003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, pentru perioada 2010 – 2014 a fost stabilită TVA astfel:

- pe anul 2010 .X.
- pe anul 2011 .X.
- pe anul 2012 .X.
- .X.
- pe anul 2013 .X.
- pe anul 2014 .X.

2. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor de cazare, transport și diurnă pentru salariați ai .X. S.R.L

Societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de X lei, aferentă cheltuielilor în sumă totală de .X. lei efectuate cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL.

.X. SRL în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. SRL contractul de prestări servicii nr..X./13.10.2010 în baza căruia salariații acestuia din urmă s-au deplasat la .X. pentru a presta în favoarea societății, servicii de auditare a situațiilor financiare ale acesteia aferente anului 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, acționează în calitate de salariați ai societății .X. SRL trimiși pentru a presta în favoarea societății verificate, serviciile de audit și consideră că trecerea acestor cheltuieli și a TVA aferentă în sarcina .X. SRL reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societate, deoarece sunt operațiuni destinate utilizării în

folosul operațiunilor taxabile, respectiv operațiunilor scutite de taxă de către .X. SRL și nu de către beneficiarul lucrărilor de audit.

Ca urmare societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de 290 lei aferentă acestei achiziții pe anul 2010.

De asemenea nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA :

- ianuarie 2011 - X lei
- noiembrie 2012 -X lei
- ianuarie 2013 -X lei
- martie 2013 -X lei
- decembrie 2014 - X lei.

3. Referitor la TVA aferentă produselor reziduale rezultate din procesul de producție, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind operațiuni asimilate livrării de bunuri produsele finite reziduale rezultate din procesul de producție, constatate lipsă în gestiune la data de 31.12.2009, 31.12.2010, 31.12.2011 și 31.12.2012, în condițiile în care societatea nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele predate către societatea specializată .X. SRL .X., în vederea distrugerii sau valorificării, precum și a faptului că aceste bunuri nu mai pot fi incluse în circuitul economic, iar din listele de inventariere și din Procesele verbale privind inventarierea patrimoniului societății întocmite la data de 31.12.2009, 31.12.2010, 31.12.2011 și 31.12.2012 rezultă că nu deține aceste bunuri în stoc la sfârșitul anului.

Pentru produsele reziduale considerate ca fiind lipsă în gestiune, organele de inspecție fiscală au colectat în luna decembrie 2009, TVA în sumă de .X. lei, în luna decembrie 2010 TVA în sumă de .X. lei, în luna decembrie 2011 TVA în sumă de .X. lei și în luna decembrie 2012 TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că societatea avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constând în materii prime reziduale rezultate din procesul de producție constatate lipsă în gestiune la data de 31.12.2013 și la data de 31.12.2014, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele predate către societățile specializate .X. .X. SRL .X. și .X. SRL, în vederea distrugerii sau valorificării, precum și a faptului că aceste bunuri nu mai pot fi incluse în circuitul economic.

Pentru aceste materiale reziduale rezultate din procesul de producție, care nu au fost efectiv returnate furnizorilor, organele de inspecție fiscală au procedat la anularea taxei deduse inițial, în sumă totală de .X. lei (.X. lei x 24%) pe anul 2013 și a TVA în sumă de .X. lei (.X.x 24%) pe anul 2014.

4. În ceea ce privește TVA aferentă materiei prime reziduale rezultate din procesul de producție, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind operațiuni asimilate livrării de bunuri materii prime reziduale rezultate din procesul de producție, constatate lipsă în gestiune, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada dezmembrării acestor materii prime

reziduale, în materialele predate către societatea specializată .X. SRL .X. în vederea distrugerii sau valorificării, precum și a faptului că aceste bunuri nu mai pot fi incluse în circuitul economic, iar din Listele de inventariere și din Procesul verbal privind inventarierea patrimoniului societății, rezultă că aceasta nu deține aceste bunuri în stoc la sfârșitul anului.

Pentru aceste materii prime considerate ca fiind lipsă din gestiune, organele de inspecție fiscală au colectat în luna decembrie 2009 TVA în sumă de .X. lei, în luna decembrie 2010 TVA în sumă de .X. lei, în luna decembrie 2011 TVA în sumă de .X. lei și în luna decembrie 2012 TVA în sumă de .X. lei

De asemenea, s-a constatat că societatea avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constând în materii prime reziduale rezultate din procesul de producție constatate lipsă în gestiune la data de 31.12.2013 și la data de 31.12.2014, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele predate către societățile specializate .X. .X. SRL .X. și .X. SRL, în vederea distrugerii sau valorificării, precum și a faptului că aceste bunuri nu mai pot fi incluse în circuitul economic.

Pentru aceste materiale reziduale rezultate din procesul de producție, care nu au fost efectiv returnate furnizorilor, organele de inspecție fiscală au procedat la anularea taxei deduse inițial, în sumă totală de .X. lei pe anul 2013 și a TVA în sumă de .X. lei pe anul 2014.

5. Referitor la TVA colectată aferentă materiilor prime neconforme calitativ imputată furnizorilor, în luna ianuarie 2011, societatea a emis către .X. GMBH Germania, factura nr.X/25.01.2011, în valoare totală de .X. lei, înregistrată în evidența contabilă în contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare integrală a fost raportată de societate în declarația cod 390 ca fiind o prestare intracomunitară de servicii neimpozabilă în .X.. În această factura sunt înscrise următoarele operațiuni:

- suma de .X. lei, reprezentând c-valoare materie primă neconformă, care a răsărit în .X., nefiind returnată la .X. GMBH Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate;
- suma de .X. lei, reprezentând c-valoarea serviciilor de sortare a materiilor prime efectuate de societatea verificată.

Astfel, din factura menționată și din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că societatea a înscris în această factura și o operațiune de livrare intracomunitară de bunuri, respectiv aceste materii prime constatate de societatea verificată ca fiind necorespunzătoare calitativ și care nu au fost returnate către partenerul .X. GMBH Germania, ci în urma înțelegerii dintre părți au rămas în .X., în vederea rebutării și predării lor către o societate specializată în colectarea deșeurilor.

Pe cale de consecință, pentru această livrare de bunuri pentru care nu poate justifica scutirea de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu un document care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat

membru, respectiv prin care sa faca dovada transportului (CMR), asa cum prevede art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 cu modificarile și completarile ulterioare, societatea are obligatia de a colecta TVA in cota de 24%, respectiv suma de **.X. lei**.

În urma unor astfel de constatări s-a stabilit TVA colectată astfel:

- **în luna martie 2011**, societatea a emis catre .X. Belgia, factura nr..X.10.03.2011, in valoare totala de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare integrala a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.. In aceasta factura sunt inscrise urmatoarele operatiuni:

- suma de X lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Belgia, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de sortare a materiilor prime efectuate de societatea verificata.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **X lei**.

-**în luna august 2011**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X.31.08.2011, in valoare de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare", a carei valoare a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **X lei**.

- **în luna septembrie 2011**, societatea a emis catre .X. GMBH Germania, factura nr..X.27.09.2011, in valoare de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare", a carei valoare a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- **în luna octombrie 2011**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X./12.10.2011, in valoare de.X. lei si factura nr..X./21.10.2011, in valoare de .X. lei, inregistrate in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare", iar contravaloarea lor a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila în.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

-**în luna noiembrie 2011**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X.16.11.2011, in valoare de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare", a carei valoare a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **X lei**.

- **în luna decembrie 2011**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X./22.12.2011, in valoare totala de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte

venituri din exploatare" a carei valoare integrala a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.. In aceasta factura sunt inscise urmatoarele operatiuni:

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X., asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de sortare a materiilor prime efectuate de societatea verificata.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- **în luna martie 2013**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X./04.03.2013, in valoare totala de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare integrala a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.. In aceasta factura sunt inscise urmatoarele operatiuni:

- suma de .X. lei, reprezentand c-valoare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X., asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

- suma de .X. lei, reprezentand c-valoarea serviciilor de sortare a materiilor prime efectuate de societatea verificata.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- în luna aprilie 2013**, societatea a emis catre .X.Germania, factura nr..X./02.04.2013, in valoare totala de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare integrala a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.. In aceasta factura sunt inscise urmatoarele operatiuni:

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X.Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de verificare a materiilor prime efectuate de societatea verificata.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- **în luna iulie 2013**, societatea a emis catre .X. .X., factura nr..X./31.07.2013, in valoare de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- în luna august 2013**, societatea a emis catre .X. GmbH Germania, factura nr. .X. /19.08.2013, în valoare de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- **în luna septembrie 2013**, societatea a emis către .X. Germania, factura nr..X./20.09.2013, în valoare de .X. lei, înregistrată în evidența contabilă în contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a cărei valoare a fost raportată de societate în declarația cod 390 ca fiind o prestare intracomunitară de servicii neimpozabilă în.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

- **în luna decembrie 2013**, societatea a emis către:

-.X. GmbH Germania, factura nr..X. /10.12.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare materie primă neconformă, care a rămas în.X., nefiind returnată la.X. GMBH Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate;

-.X. Germania, factura nr..X. 110.12.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare materie primă neconformă, care a rămas în.X., nefiind returnată la .X. Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate.

Facturile menționate mai sus, au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, în contul 75880 "Alte venituri din exploatare" iar contravaloarea acestora a fost raportată în declarația cod 390 ca fiind prestare intracomunitară de servicii neimpozabilă în.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna martie 2014**, societatea a emis către:

-.X. Germania, factura nr..X./13.03.2014, în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare produse finite rebutate la .X., care a rămas în.X., nefiind returnată la .X. Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate;

-.X. Germania factura .X./27.03.2014, în valoare de .X. lei reprezentând costuri rebut, rebutate la .X. care a rămas în.X., nefiind returnată .X. Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna aprilie 2014**, societatea a emis către:

-.X..X. Germania, factura nr..X./16.04.2014, în valoare de .X. lei, reprezentând cost rebutare materie primă rebutată la .X., care a rămas în.X., nefiind returnată la .X. .X. Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna mai 2014**, societatea a emis către .X. .X. GmbH Germania, factura nr..X. /29.05.2014, în valoare de .X. lei și nr..X. /29.05.2014 în valoare de .X. lei, reprezentând c-valoare materii prime rebutate la .X., care a rămas în.X., nefiind returnată la .X. .X. GMBH Germania, așa cum rezultă din situațiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna iulie 2014**, societatea a emis către .X. GmbH Germania, factura nr..X. /03.2014, în valoare de .X. lei și nr..X. 21.07.2014 în suma de

.X. lei reprezentand contravaloare costuri rebut materii prime rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. GMBH Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

Facturile mentionate mai sus, au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate, in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" iar contravaloarea acestora a fost raportata in declaratia cod 390 ca fiind prestare intracomunitara de servicii neimpozabile in.X..

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna august 2014**, societatea a emis către .X. .X. Germania, factura nr..X. /25.08.2014, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna septembrie 2014**, societatea a emis către .X..X. GmbH Germania, factura nr..X. 12.09.2014, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X..X. GmbH Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna octombrie 2014**, societatea a emis către .X. .X. &Co KG Germania, factura nr..X. /03.10.2014, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. &Co KG Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **X lei**

- **în luna noiembrie 2014**, societatea a emis catre:

-.X..X. GmbH Germania, factura nr..X. /11.11.2014, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X..X. GmbH Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

-.X., factura nr..X. /11.11.2014 in suma de .X. lei reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

-.X. .X. factura nr..X. /11.11.2014 in suma de X lei reprezentând erificare si rebutare materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;

-.X. .X. Germania, factura nr..X./24.11.2014 in valoare de .X. lei reprezentând verificare si rebutare materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**

- **în luna decembrie 2014**, societatea a emis catre:

-X. factura nr..X. /09.12.2014, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. , asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;
-X. .X. Germania, factura nr..X. /16.12.2014 in suma de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

- **în luna ianuarie 2015**, societatea a emis catre:

- .X. Germania, factura nr..X./21.01.2015, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;
- .X. Austria, factura nr..X./27.01.2015, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Austria, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

- **în luna februarie 2015**, societatea a emis catre .X. Germania, factura nr..X./17.02.2015, în valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

- **în luna aprilie 2015**, societatea a emis către .X. .X. &CO KG factura nr..X. / 21.04.2015, in valoare de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. .X. &CO KG, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

- în luna iunie 2015, societatea a emis catre:

-.X..X. GMBH factura nr..X. /11.06.2015, in valoare de .X. lei, reprezentand c- valoare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X..X., asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;
-.X. Gmbh Germania, factura nr..X. /16.06.2015 in suma de .X. lei, reprezentand contravaloare cost rebut materie prima, rebutate la .X., care a ramas in.X., nefiind returnata la .X. Gmbh Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate.

S-a stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

6. In perioada **ianuarie-decembrie 2012**, societatea a inregistrat in contul 65880 „*Alte cheltuieli de exploatare*” suma de .X. lei reprezentand contravaloarea produselor finite necorespunzatoare calitativ, fapt constatat in urma operatiunilor de verificare si sortare efectuate de clienti (.X. .X.) produse neconforme care sunt trimise la societatea din.X..

Contravaloarea acestor produse neconforme in suma totala de .X. lei care reprezinta in fapt refuzuri de calitate privind produsele livrate, este cuprinsa in facturile emise de acest partener, fiind incalcate astfel prevederile

art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv pct.20 din HG nr.44/2004, Titlului VI care prevede:

"20. (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării prestării sau după facturare livrării prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 38 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.

In acest scop furnizorii prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare."

Aceste produse returnate nu sunt evidentiuate la societatea verificata in stocurile de produse reziduale în conturile 346" Produse reziduale" si respectiv 711 "Variatia stocurilor", asa cum prevede Legea nr.82/1991 si respectiv OMFP 3055/2009 ,Anexa 1, cap.II punctul 154, alin.(1) , litera e) si respectiv cap.IV punctul 329 la un pret care sa cuprinda "toate costurile aferente achizitie si prelucrării precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se găsesc" asa cum prevede OMFP nr.3055/2009 ,Anexa 1, cap.II punctul 157 alin.(1) contravaloarea acestora fiind inclusa direct in cheltuieli (ct.65880) in baza acestei facturi emisa de clientul care a refuzat produsele neconforme.

Desi societatea verificata sustine ca aceste produse au fost predate catre .X. .X. SRL .X., societate specializata in colectarea deseurilor, organele de inspectie fiscala nu considera suficiente dovezile prezentate de aceasta, in sustinerea afirmatiei potrivit careia produsele reziduale in valoare de .X. lei, returnate de catre .X. .X. au fost predate catre societatea specializata in colectarea deseurilor mentionata mai sus.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că reprezintă operatiune asimilata livrării de bunuri respectiv, lipsa in gestiune contravaloarea produselor refuzate calitativ si returnate de client, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare si respectiv art.128 alin.8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care societatea verificata nu le-a receptionat in stocurile de produse reziduale, nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale returnate in materialele inscrise in avizele de insotire, emise catre aceasta societate specializata in colectarea deseurilor, iar din Listele de inventar si procesele verbale de inventariere intocmite la sfarsitul anului 2012 in ceea ce priveste existenta factica a acestor produse reziduale rezulta ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

În aceste condiții nu pot fi astfel echivalate cantitativ, în lipsa unor "Procese verbale de declasare a unor bunuri materiale" cantitățile de produse reziduale cu cantitățile de materiale înscrise în avizele de însoțire a marfii din anul 2012, emise către .X. SRL .X. și ca urmare societatea nu poate face dovada că aceste bunuri au fost distruse și nu au intrat în circuitul economic.

În conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.c) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare pentru aceste operațiuni o reprezintă prețul de cost al acestor bunuri respectiv costurile aferente achiziției și prelucrării precum și alte costuri suportate de societate pentru a aduce stocurile de produse reziduale, în forma în care acestea au fost returnate respectiv suma de .X. lei.

Astfel, pentru aceste operațiuni asimilate livrării de bunuri efectuate cu plata aferente anului 2012, faptul generator pentru TVA intervine, conform art.134², alin.(1) din Legea nr.571/003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrări de bunuri, respectiv la data de 31.12.2012 (data constatării lipsei în gestiune a bunurilor conform Listelor de inventar și procesul verbal de inventariere, întocmit la data de 31.12.2012) iar exigibilitatea TVA intervine la aceeași dată, în conformitate cu prevederile art.134¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare pentru aceste operațiuni asimilate livrării de bunuri efectuate cu plata aferente lunii decembrie 2012, în suma totală de .X. lei societatea datorează TVA în cota de 24%, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de .X. lei.

În același sens sunt constatările pentru TVA:

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

7. Societatea a înregistrat în contul 758.80 „Alte venituri din exploatare” .X. nr..X./21.12.2012, de la .X., contacte bucate .X., respectiv în suma de .X. lei, restul fiind costuri de sortare și verificare (total factura .X. .X. lei) reprezentând reclamație produse.

Întrucât contribuabilul nu face dovada că aceste produse în suma de .X. lei care au fost rebutate la .X. și la clientul final .X. au fost transportate în afara României și nu prezintă documentul de transport cu care acestea au fost retrimise la producător, conform OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

"(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:

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

Organele de inspectie fiscala au constatat că agentul economic trebuia sa colecteze TVA in suma de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2009, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Astfel, întrucât în speță inspecția fiscală a început sub imperiul vechii legi sunt aplicabile prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În schimb, întrucât contestația a fost depusă la data de 27.05.2016 deci sub imperiul noii legi, procedura de soluționare a contestației aplicabilă în speță este cea reglementată de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

Începând cu data de 05.10.2015, conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-AB .X. /30.03.2016, .X. .X. ROMÂNIA SRL a fost supusă unei inspecții fiscale având ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 – 31.12.2014 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2009 – 30.06.2015.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-AB .X./03.2016 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AB .X. /30.03.2016.

Se reține că potrivit art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2) și art.92 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...)

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...)

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale anterior invocate termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Organul de soluționare a contestației, reține că societatea invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA pentru anul 2009.

Față de argumentul contestatarii se reține că **în ceea ce privește impozitul pe profit**, potrivit prevederilor art.34 alin.1 lit.a) și at.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“ART. 34

Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata

impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

ART. 35

Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

Astfel, pentru impozitul pe profit pe anul 2009, obligația declarativă și de plată intervine la data de 15.04.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA pe luna decembrie 2009, potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157 alin. \(1\)](#). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, inspecția fiscală a fost începută în data de 05.10.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.61 și finalizată în data de 30.03.2016, iar Decizia de impunere nr.F-AB X a fost emisă la data de 30.03.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 05.10.2015-30.06.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit și TVA și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 05.10.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 61) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit și TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, nu se pot reține argumentele referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pe perioada 01.01.2009-31.12.2014 și TVA pe perioada 01.12.2009 – 30.06.2015.

2. Referitor la susținerea societății privind necompetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. de efectuare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe de inspecție fiscală decât cele competente prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la .X. .X. ROMÂNIA SRL, întrucât la data inițierii inspecției fiscale, societatea făcea parte din categoria marilor contribuabili îi sunt aplicabile prevederile

O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, care la pct. G.2. stipulează:

“Activitatea de inspecție fiscală a marilor contribuabili se efectuează de către personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili”.

Însă, potrivit prevederilor pct.G 9 din același act normativ:

“Verificările efectuate la un mare contribuabil sau la sediul secundar al acestuia se vor putea efectua și prin delegarea de competență, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale la un mare contribuabil, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinul prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 stipulează :

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție de la regula generală prevăzută de art.2(1) din ordinul mai sus menționat, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin. (2) din același act normativ:

“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”

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

Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul A.N.A.F., prin delegarea de competență nr.A-RFC .X./27.08.2015 a delegat competența A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspectie fiscala pentru inspectie fiscală parțială privind impozit pe profit și TVA.

Astfel, în vederea inițierii inspectiei fiscale la contestatară, în temeiul art. 99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.2 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspectie fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspectie fiscală și cu pct. G.9. din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscală din cadrul A.N.A.F. a emis delegarea de competență nr.A-RFC .X./27.08.2015 prin care a delegat A.J.F.P. .X. competența de efectuare a inspectiei fiscale la .X. SRL.

Astfel, în data de 28.08.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Avizul de inspectie fiscala nr.X și au înscris în Registrul Unic de Control data începerii inspectiei fisale la poziția X/05.10.2015, iar urmare inspectiei fiscale efectuate la .X. SRL a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-AB .X. /30.03.2016, în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-AB .X. / 30.03.2016.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspectie fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legare privind delegarea competenței de efectuare a inspectiei fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspectiei fiscale, fiind emise de direcția competentă și în conformitate cu prevederile legale in materie.

Întrucât argumentele de natură procedurală invocate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea contestației formulată de .X. SRL pe fondul cauzei.

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu remunerația persoanei fizice nerezidente .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire a deductibilitatea acestor cheltuieli, în condițiile în care în care din documentele prezentate nu se poate stabili dacă persoana juridică nerezidentă detașată, în calitate de administrator și manager, a furnizat servicii

de management și de administrare în plus față de relația juridică de afiliere dintre societatea mamă și societatea din România.

Perioada verificată : 2009 – 2014

În fapt, în anul 2009 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând, conform prevederilor contractului de prestari servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, contravaloarea remunerației, a contribuțiilor sociale și a cheltuielilor suplimentare suportate de angajatorul german pentru directorul de fabrică detașat în România, .X., în sumă pașală lunară de .X. euro pentru serviciile de management prestate.

S-a constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009, deoarece nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri de către .X. S.R.L.

Din Nota explicativă din data de 05.02.2016 dată de reprezentantul legal al societății, rezultă că suma pașală lunară de .X. euro plătită de societatea din România pentru d-nul .X. reprezintă diurna lunară acordată acestuia de angajatorul german corespunzător nivelului de pregătire, respectiv .X. euro/zi, pe care societatea mamă o recuperează lunar de la .X. S.R.L., în baza facturilor emise pentru această sumă.

Prin Contractul de prestări servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate de .X. .X. care cuprind remunerația, contribuțiile sociale pentru directorul de fabrică .X. , precum și cheltuieli suplimentare suportate de aceștia, în sumă pașală lunară de .X. euro, pe durata detașării acestuia în România, când a prestat servicii, constând în *"conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare, identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate, colaborarea cu reprezentanții legali ai societății verificate, asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de AGA, prezentarea unor rapoarte anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite și un plan de dezvoltare pentru anul următor, identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității, servicii, elaborarea de metode eficiente de lucru pentru salariații societății"*.

În ceea ce privește "rapoartele anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite precum și un plan de dezvoltare pentru anul următor" pe care d-l .X. le-a întocmit anual, s-a constatat că acestea au fost prezentate asociatului unic al societății verificate .X. .X. și nu societății din România, ceea ce denotă că aceste servicii au fost prestate de dl. .X. în favoarea asociatului unic (unde are calitatea de angajat) și nu în favoarea societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste atribuții se suprapun cu atribuțiile d-lui .X. în calitate de administrator al .X. ROMÂNIA S.R.L.,

atribuții exercitate de acesta în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006, unde se prevede că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator „fără remunerație”, după cum urmează:

- conduce activitatea societății, în conformitate cu legea, Actul constitutiv al societății ;
- conduce în mod responsabil toate domeniile de activitate ale societății;
- trebuie să ducă la îndeplinire activitatea de conducere a societății cu diligența unui comerciant bun și conștiincios cu respectarea intereselor societății;
- conduce activitatea societății și reprezintă societatea judiciar și extrajudiciar;
- supraveghează îndeplinirea tuturor obligațiilor privind depunerea declarațiilor și informarea autorităților în conformitate cu dreptul comercial, cu legislația referitoare la impozite, taxe și asigurări sociale precum și sarcina de a respecta prevederile aplicabile de dreptul muncii, cele privind activitatea comercianților precum și alte prevederi sau dispoziții aplicabile care trebuie respectate în îndeplinirea activității societății;
- va prezenta asociaților un raport cu privire la activitatea desfășurată.

S-a constatat că suma lunară de .X. euro plătită de societatea din România în baza Contractului nr.X/2004 către asociatul unic care îl delega pe d-nul .X. ca director de fabrică în România, nu are justificare în condițiile în care, acesta avea obligația de a îndeplini atribuții similare cu cele înscrise în acest contract pentru „directorul de fabrică”, în calitatea lui de „administrator” al societății verificate în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006 și, în consecință, odată cu numirea d-lui .X. ca administrator, Contractul de prestări servicii nr.X/2004 rămânând fără obiect în ceea ce privește delegarea acestuia ca director de fabrică în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că administratorul are diferite sarcini și îndatoriri prestabilite de asociații și fondatorii firmelor în documentele oficiale ale societății comerciale (actul constitutiv, contractul de administrare).

Între .X. .X. și angajatul sau .X. există un Contract de detașare încheiat în data de 02.03.2009 revizuit anual, conform căruia angajatul societății germane va fi trimis în România unde va îndeplini în numele angajatorului său funcția de manager al societății verificate, în care sunt menționate următoarele aspecte:

- în contractul de muncă încheiat între .X. și .X. .X., sunt prevăzute condiții exacte care sunt valabile în timpul trimiterii în România, remunerația pe care o primește acesta pe timpul detașării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că d-l .X., actionează în calitate de salariat al societății mamă din Germania detașat în România pentru a presta serviciile de management, prestând activitatea de management desfășurată în România în interesul angajatorului care l-a detașat fiind în continuare angajatul acestuia, iar în interesul societății verificate desfășoară activitatea de administrare.

Potrivit art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 al Parlamentului European, toate drepturile salariale și celelalte drepturi de detașare

(indemnizația de detașare) vor fi acordate de angajatorul care l-a detașat fără a fi recuperate de la societatea din România, iar salariatul rămâne subordonat acestuia, rezultând că obligația de a suporta cheltuielile cu remunerația, contribuțiile sociale și alte cheltuieli de deplasare pentru d-nul .X. , în calitate de angajat al societății germane detașat în România revine angajatorului său .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că această cheltuială care este transferată nejustificat în sarcina .X. S.R.L. al cărui asociat unic în această perioadă a fost .X. .X., reprezintă în fapt „cheltuială făcută în favoarea asociaților sau acționarilor. ”, este nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit. e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, deoarece serviciile de management prestate de d-l .X. și facturate de angajatorul acestuia .X. .X., către .X. S.R.L. nu sunt prestate în favoarea acesteia, ci în favoarea societății germane care avea calitatea de asociat unic al societății române în această perioadă, pentru .X. S.R.L. d-l .X. prestând activitate de management în calitate de administrator în baza contractului de administrare din data de 29.03.2006, unde se prevedea că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator „fără remunerație”.

S-a constatat că trecerea acestor cheltuieli în sarcina .X. S.R.L., în baza contractului de prestări servicii și a contractului de detașare, reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru .X. S.R.L., scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea profitului obținut în România.

Astfel în temeiul art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, pct.49 și pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal nu s-au acceptat la deducere aceste cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **în perioada 2010 - 2014** societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei/2010+.X. lei/2011+.X. lei/2012+.X. lei/2013+.X. lei/2014), reprezentând contravaloarea remunerației, a contribuțiilor sociale și a cheltuielilor suplimentare suportate de angajatorul german pentru directorul de fabrică detașat în România în sumă pausală lunară de .X. euro și facturate societății din România.

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

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

Conform dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

și ale pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

Totodată, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de

participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

*a) **între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;***

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, cum este cazul de față .X. .X. care este acționarul unic al .X. .X. ROMÂNIA SRL cu sediul în România, costurile de management sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

La dosarul cauzei sunt prezentate:

- Contractul de prestări servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. România SRL (vechea denumire a .X. .X. România SRL) în calitate de beneficiar și .X. .X. GmbH & CO KG în calitate de prestator ce are ca obiect alocarea către beneficiar a cheltuielilor de constituire a societății .X. .X. România SRL.

La pct.1.2 se prevede că „prestatorul se obligă să factureze următoarele cheltuieli beneficiarului:

1.2.1. cheltuieli efectuate de Prestator cu remunerațiile, transportul și cazarea salariaților prestatorului pentru activitatea Beneficiarului în legătură cu următoarele activități ce urmează a fi efectuate de către Prestator pentru Beneficiar:

a) conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare a Beneficiarului;

b) identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate cu privire la acestea;

c) colaborarea cu reprezentanții legali ai Beneficiarului la implementarea anumitor măsuri aprobate de Adunarea generală a Asociațiilor Beneficiarului;

d) asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de Adunarea Generală a Asociațiilor Beneficiarului sau ale altor organisme de decizie din cadrul Beneficiarului în măsura în care se solicită în mod expres acest lucru;

e) prezentarea anual Adunării generale a Asociațiilor Beneficiarului a unor rapoarte de activitate conținând obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care acestea au fost îndeplinite, însoțit de un plan de dezvoltare clar pentru următorul an;

f) identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității din cadrul Beneficiarului și propunerea soluțiilor de reducere a impactului sau de eliminare a acestora;

g) elaborarea, punerea în aplicare și coordonarea metodelor eficiente de lucru atât la nivelul salariaților direct productivi cât și la nivelul personalului administrativ al Beneficiarului”.

- Contractul de administrare -mandat comercial din data de 29.03.2006 unde se prevede că acesta își îndeplinește atribuțiile de administrator „fără remunerație”, după cum urmează:

- conduce activitatea societății, în conformitate cu legea, Actul constitutiv al societății;

- conduce în mod responsabil toate domeniile de activitate ale societății;

- trebuie să ducă la îndeplinire activitatea de conducere a societății cu diligența unui comerciant bun și conștiincios cu respectarea intereselor societății;

- conduce activitatea societății și reprezintă societatea judiciar și extrajudiciar;

- supraveghează îndeplinirea tuturor obligațiilor privind depunerea declarațiilor și informarea autorităților în conformitate cu dreptul comercial, cu legislația referitoare la impozite, taxe și asigurări sociale precum și sarcina de a respecta prevederile aplicabile de dreptul muncii, cele privind activitatea comercianților precum și alte prevederi sau dispoziții aplicabile care trebuie respectate în îndeplinirea activității societății;

- va prezenta asociațiilor un raport cu privire la activitatea desfășurată.

- corespondența dintre .X. și persoane de contact ale .X. .X. & CO KG în limba germană;

- facturi,

- contract de trimitere din data de 16.12.2013 încheiat între .X. .X. & CO KG și .X. din care reiese că remunerația este stabilită în baza contractului de muncă din data de 07.04.2008, iar cheltuielile cu locuința, transportul, mașina, telefon sunt suportate de Comitent, respectiv .X. .X. România SRL.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică .X. deține atât calitatea de administrator al societății, cât și calitatea de manager.

În ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, prin facturarea de către .X. .X. & CO KG Germania a sumei paușale de .X. euro lunar prevăzută în contractul de prestări servicii nu rezultă că prestarea s-a efectuat în beneficiul societății din România, astfel că nu se poate stabili dacă sunt atribuibile societății din România sau Grupului și nu s-a făcut dovada prețurilor practicate și nici a modului cum acestea au fost stabilite la nivel de grup.

Se reține că între persoanele afiliate, costurile de **administrare, management**, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în favoarea societății, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-.X., prin adresa nr..X./15.12.2016, aflat la dosarul cauzei, care precizează:

„ în situația în care *cuantumul remunerațiilor cuvenite directorului de fabrică (administratorului) și altor salariați ai prestatorului detașați în România nu se poate identifica și justifica din „suma paușală lunară de .X. euro” sau din cheltuielile facturate în acest sens de prestator, pentru deducerea acestor*

cheltuieli se vor avea în vedere prevederile art.21 alin. (4) lit. m) și prevederile art.11 alin. (1) și (2) din Codul fiscal”.

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 impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu remunerația persoanei fizice nerezidente .X..

2. În ceea ce privește:

- **cheltuielile cu chiria pentru persoana fizică nerezidentă .X.;**
- **cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților .X. .X. Germania și TVA aferentă,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire a deductibilitatea acestor cheltuieli și cu privire la dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care:

- din documentele prezentate reiese că persoana juridică nerezidentă detașată, în calitate de administrator și manager, precum și salariați ai societății mamă au furnizat servicii de management și de administrare, respectiv de instruire personal în favoarea asociatului unic al societății;

- in cazul serviciilor de cazare detașați ai societății mamă, societatea, în calitate de intermediar, avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata si a întocmirii facturii fiscale cu contravaloarea serviciilor de cazare.

Perioada verificată:2009-2013

În fapt, în anul 2009, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei** reprezentând chiria unui apartament situat în municipiul .X. închiriat de societate în baza Contractului de închiriere din data de 23.04.2007 încheiat de aceasta cu persoana fizică .X. și pus la dispoziția d-lui .X. care avea calitatea de administrator și calitatea de manager detașat al societății mamă .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, deoarece nu sunt respectate prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct.27 din H.G. nr.44/2004, respectiv d-l .X., asigura administrarea societății în baza Contractului de administrare, încheiat la data de 29.03.2006 în care se menționează că acesta îndeplinește funcția

de administrator fără remunerație și în care nu există alte prevederi prin care societatea are obligația de a suporta drepturile legale ale acestuia.

De asemenea, între .X. .X. și angajatul său .X. există un contract de detașare încheiat în data de 02.03.2009, conform căruia angajatul societății germane va fi trimis în România unde va îndeplini în numele angajatorului său funcția de manager al societății verificate, în care sunt menționate următoarele aspecte:

- sunt prevăzute condiții exacte care sunt valabile în timpul trimiterii în România, respectiv remunerația pe care o primește acesta pe timpul detașării;
- pe timpul detașării, angajatorul .X. .X., suportă costurile de călătorie din Germania în România, iar în ceea ce privește locuința de serviciu, costurile vor fi preluate de către .X. S.R.L..

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Contractul de prestări servicii nr.1/2004, încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate cu remunerațiile, transportul și cazarea salariaților săi detașați în România (cum este și cazul d-lui .X.), care desfășoară activități constând în *"conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare, identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate, colaborarea cu reprezentanții legali ai .X. România S.R.L. (care în acest caz este tot d-nul .X.), asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de AGA, prezentarea unor rapoarte anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite și un plan de dezvoltare pentru anul următor, identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității, servicii, elaborarea de metode eficiente de lucru pentru salariații societății"* atribuții care se suprapun cu atribuțiile d-lui .X. în calitate de administrator numit în baza Contractului de administrare - mandat comercial încheiat la data de 29.03.2006, în care nu se prevede obligația societății verificate de a asigura locuința de serviciu pentru administrator.

S-a constatat că, în baza contractelor de detașare și respectiv de prestări servicii, d-nul .X., acționează în calitate de salariat al societății mamă din Germania, detașat în România pentru a presta serviciile de management, dar acesta prestează activitatea de management desfășurată în România în interesul angajatorului care l-a detașat, fiind în continuare angajatul acestuia.

În această situație, organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 al Parlamentului European, toate drepturile salariale și celelalte drepturi de detașare (indemnizația de detașare, cheltuieli de transport și cazare) vor fi acordate de angajatorul care l-a detașat, și care este asociatul unic al .X. S.R.L (actuala .X. SRL) .

S-a constatat că d-nul .X. a prestat în această perioadă serviciile de management în interesul societății mamă care l-a detașat în România și ca urmare obligația de a suporta cheltuielile cu chiria pentru acesta, în calitate de angajat al societății germane detașat în România revine angajatorului sau

.X. .X., considerând că această cheltuială suportată de .X. S.R.L. (actuala .X. SRL) al cărui asociat unic în această perioadă a fost .X. .X., reprezintă în fapt "*cheltuiiala făcută în favoarea asociațiilor sau acționarilor*", nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.4) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și respectiv H.G. nr.44/2004 Titlului II pct.43 lit.c).

În vederea respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, organele de inspectie fiscala au constatat că atat timp cat d-nul .X. presteaza activitatea de management desfasurata in.X. in interesul angajatorului care l-a detasat, obligatia de a suporta aceste cheltuieli de detasare revine angajatorului său .X. .X., chiar daca in contractul de detasare se prevede ca "*costurile care se ivesc in legatura cu trimiterea pentru cazarea angajatului vor fi preluate de SC .X. .X. .X. SRL* " iar in contractul de prestari servicii nr.1/2004 se prevede "*cheltuielile efectuate cu transportul si cazarea salariatilor prestatorului vor fi suportate de catre beneficiar respectiv SC .X. .X. .X. SRL*".

Mai mult, in Contractul de administrare - mandat comercial incheiat la data de 29.03.2006 nu se prevede obligatia societatii verificate de a asigura locuinta de serviciu pentru administratorul .X..

Ca urmare, in conformitate prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala considera ca trecerea acestor cheltuieli in sarcina .X. .X. .X. SRL, in baza contractelor, mentionate mai sus, reprezinta o tranzactie fara continut economic pentru societatea verificata, scopul esential fiind acela de de a se evita impozitarea profitului realizat in.X..

Pe perioada 2010 - 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu chirii în sumă totală de .X. lei (.X. /2010+.X. /2011+.X. /2012+.X. /2013) pentru apartamentul situat în municipiul .X. și pus la dispoziția d-lui .X., care avea calitatea de administrator și calitatea de manager detașat al societății mamă .X. .X..

De asemenea, **în baza Contractului de prestări servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar** s-au prestat în favoarea .X. SRL servicii de instruire a personalului direct productiv al acesteia în vederea îmbunătățirii procesului de producție, în valoare de .X. lei din care cheltuieli de transport, respectiv bilete de avion în sumă de .X. lei și cheltuieli cu cazarea acestora în sumă de .X. lei.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de către prestatorii serviciilor de transport și cazare direct către societatea din România la care aceste persoane erau delegate și nu către angajatorul acestora respectiv .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009, .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu transportul salariaților, efectuate în legătură cu deplasările în România și decontate de aceștia către angajatorul care i-a delegat .X. .X. și care ulterior le facturează către .X. SRL împreună cu tarifele

pe care le percepe pentru serviciile prestate de acești angajați pentru societatea din România.

Astfel:

- prin contractul de prestări servicii nr.X/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar, se menționează că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate de angajator cu transportul și cazarea salariaților săi trimiși în România care prestează servicii de instruire a personalului direct productiv al societății române, în vederea îmbunătățirii procesului de producție.
- în baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, acționează în calitate de salariați ai societății mamă din Germania trimiși în România pentru a presta în favoarea .X. SRL, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societății române și reprezintă în fapt cheltuielile făcute în favoarea asociaților sau acționarilor, nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct.43 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În vederea respectării principiului prevalenței economicului asupra juridicului, organele de inspecție fiscală au constatat că atât timp cât angajații delegați de .X. .X. prestează servicii, pentru care acesta încasează onorarii constând în tarife zilnice/angajat delegat în funcție de pregătirea acestuia, cheltuielile de delegare (transport și cazare) pentru acești angajați revin în sarcina .X. .X. ca angajator al acestor persoane, chiar dacă în contractul de prestări servicii nr.XI2004 se prevede "*cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea salariaților prestatorului vor fi suportate de către beneficiar respectiv SC .X. .X. .X. SRL*".

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că trecerea acestor cheltuieli în suma totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei) în sarcina .X. .X. .X. SRL, în baza contractului reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societatea verificată scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea, profitului realizat în .X..

În perioada 2010- 2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu transportul și cazarea salariaților societății mamă .X. .X. în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei/2010 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012 + .X. lei/2013 + .X. lei/2014).

Totodată, în baza facturilor emise de către prestatorii de servicii de cazare din .X., societatea a înregistrat în luna decembrie 2009, cheltuieli de cazare pentru salariații societății mamă .X. .X. care, în baza Contractului de prestări servicii nr.1/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și societate în calitate de beneficiar, care au prestat în favoarea societății române servicii de

instruire a personalului direct productiv al acesteia in vederea imbunatatirii procesului de producție și a dedus TVA in suma de X lei (.X. lei x 9%).

În baza contractului de prestari servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane actioneaza in calitate de salariati ai societatii mama din Germania trimisi in.X. pentru a presta in favoarea societatii verificate, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societatii romane.

Ca urmare pentru aceste persoane, care au calitatea de angajati ai .X. .X., prestator al serviciilor de instruire, toate drepturile salariale si celelalte drepturi legale convenite acestora pe perioada delegarii vor fi acordate de angajatorul care i-a trimis in.X., sunt suportate nejustificat de catre .X. .X. .X. SRL al carui asociat unic in aceasta perioada a fost .X. .X., si ca urmare in acest caz societatea actioneaza in numele si in contul societatii mama din Germania, prestand servicii de intermediere reglementate de art.129 alin.(3) litera e) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fiind in acest caz, cumparatorul revanzator al acestor servicii de cazare conform pct.7 alin.(3) si (4) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea trebuia sa aplice structura de comisionar, considerandu-se ca a prestat ea insasi servicii de cazare catre .X. .X..

Avand in vedere cele constatate, precum si faptul ca pentru aceste servicii locul prestarii este in.X., in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) litera a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile și completarile ulterioare respectiv prevederile pct.13 alin.(4) lit.f) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit că societatea avea obligatia de a refactura aceste servicii catre .X. .X. si de colecta pentru aceste servicii de cazare, **TVA in suma de X lei**, in cota de 9%, conform art.140 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În același sens sunt constatările și pentru TVA:

- pe anul 2010 .X.
- pe anul 2011 .X.
- pe anul 2012 .X.
.X.
- pe anul 2013 .X.
- pe anul 2014 .X.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”;

și ale pct.43 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora

d) cheltuieli reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock options plan;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora”.

Față de prevederile legale invocate se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii cum sunt cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora sau alte cheltuieli în favoarea acestora.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.129 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii”.

Potrivit pct.7 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Este considerată prestare de servicii, conform art.129 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator”.

Față de prevederile legale de mai sus serviciile de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane reprezintă prestare de servicii. În cadrul acestor servicii intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către prestator.

Din constatări se reține că societatea contestatară a înregistrat cheltuieli reprezentând chiria unui apartament situat în municipiul .X. închiriat de societate în baza Contractului de închiriere din data de 23.04.2007 încheiat de aceasta cu persoana fizică .X. și pus la dispoziția d-lui .X. care avea calitatea de administrator și calitatea de manager detașat al societății mamă .X. .X..

Din Contractul de prestări servicii nr.X/2004, încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, reiese că prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate cu remunerațiile, transportul și cazarea salariatiilor săi detașați în România (cum este și cazul d-lui .X.), care desfășoară activități constând în "*conceperea și aplicarea strategiilor și politicilor de dezvoltare, identificarea oportunităților de investiții și întocmirea de rapoarte de fezabilitate, colaborarea cu reprezentanții legali ai .X. România S.R.L. (care în acest caz este tot d-nul .X.), asigurarea implementării corespunzătoare a hotărârilor adoptate de AGA, prezentarea unor rapoarte anuale de activitate privind obiectivele pentru perioada respectivă și modul în care au fost îndeplinite și un plan de dezvoltare pentru anul următor, identificarea eventualelor disfuncționalități în organizarea și gestionarea activității, servicii, elaborarea de metode eficiente de lucru pentru salariatiții societății*" atribuții care se suprapun cu atribuțiile d-lui .X. în calitate de administrator numit în baza Contractului de administrare - mandat comercial încheiat la data de 29.03.2006, în care nu se prevede obligația societății verificate de a asigura locuința de serviciu pentru administrator.

Se reține că în baza contractelor de detașare și respectiv de prestări servicii, d-nul .X., acționează în calitate de salariat al societății mamă din Germania, detașat în România pentru a presta, serviciile de management și de administrare a societății beneficiare.

De reținut că în cadrul Contractului de administrare, încheiat la data de 29.03.2006 în care se menționează că acesta îndeplinește funcția de administrator, fără remunerație, nu există alte prevederi prin care societatea are obligația de a suporta drepturile legale ale acestuia.

Însă, între .X. .X. și angajatul său .X. există un contract de detașare încheiat în data de 02.03.2009, conform căruia angajatul societății germane va

fi trimis în România unde va îndeplini în numele angajatorului său funcția de manager al societății verificate, în care sunt menționate următoarele aspecte:

- sunt prevăzute condiții exacte care sunt valabile în timpul trimiterii în România, respectiv remunerația pe care o primește acesta pe timpul detașării;
- pe timpul detașării, angajatorul .X. .X., suportă costurile de călătorie din Germania în România, iar în ceea ce privește locuința de serviciu, costurile vor fi preluate de către .X. S.R.L..

Din raportul de inspecție fiscală, la pag.3-4, reiese că la data de 01.01.2009 denumirea societății era .X. S.R.L și până la data de 06.01.2014 asociatul unic al societății a fost .X. .X..

Ca urmare, persoana fizică nerezidentă detașată .X. în calitate de manager prestează servicii de management la societatea din România în interesul angajatorului care l-a detașat, iar în calitate de administrator a raportat situația economico-financiară a societății fiind emise hotărâri AGA în condițiile în care asociatul unic al societății, pe perioada verificat era angajatorul care l-a detașat, respectiv .X. .X.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli efectuate în favoarea asociațiilor.

De asemenea, **în baza Contractului de prestări servicii nr.X/2004 încheiat între .X. .X. (prestator) și .X. SRL în calitate de beneficiar**, prestatorul facturează către beneficiar, cheltuielile efectuate de angajator cu transportul și cazarea salariaților săi trimiși în România care prestează servicii de instruire a personalului direct productiv al societății române, în vederea îmbunătățirii procesului de producție.

În baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane, acționează în calitate de salariați ai societății mamă din Germania trimiși în România pentru a presta în favoarea .X. SRL, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societății române.

Având în vedere cele prezentate mai sus conform cărora până la data de 06.01.2014 asociatul unic al societății a fost .X. .X. în fapt persoanele angajate ale societății mamă au prestat servicii de instruire a personalului productiv în favoarea asociatului unic în conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct.43 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele reținute mai sus de menționat este faptul că potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o

tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de solutiune a contestatiei reține că societatea a suportat pe cheltuieli deductibile o serie de cheltuieli cum sunt cele cu chiria locuinței de serviciu, cu cazarea și transportul personalului detașat de societatea mamă la societatea din România în vederea prestării de servicii în favoarea asociatului unic al societății.

Referitor la aceste cheltuieli, prin adresa nr..X./2016, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-.X., precizează:

*„Referitor la **cheltuielile cu transportul și cazarea salariaților prestatorului, detașați în România, precizăm că acestea ar fi deductibile potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal în situația în care contribuabilul persoană juridică din România beneficiar al serviciilor suportă drepturile legale convenite acestora.***

În cazul în speță cheltuielile efectuate de prestator cu remunerațiile, transportul și cazarea pentru directorul de fabrică și alți salariați detașați, în baza pct. 1.2.1 și 3.2 din contractul de prestări servicii, în „suma pașală lunară de .X. euro sau cheltuieli efectuate în acest sens de prestator, facturate de către prestatorul din Germania ca și alocare de cheltuieli beneficiarului din România considerăm că nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu cazarea persoanelor salariate ale .X. .X. care au prestat servicii de instruire pentru societatea din România ce are ca asociat unic .X. .X., se rețin următoarele:

În baza facturilor emise de catre prestatorii de servicii de cazare din.X., societatea a inregistrat cheltuieli de cazare pentru salariatii societatii mama .X. .X. care, in baza Contractului de prestari servicii nr.X/2004 incheiat intre .X. .X. (prestator) si societate in calitate de beneficiar, au prestat servicii de instruire a personalului direct productiv al acesteia in vederea imbunatatirii procesului de producție și a dedus TVA.

În baza contractului de prestari servicii și a ordinelor de deplasare aceste persoane actioneaza in calitate de salariați ai societatii mama din Germania trimisi in.X. pentru a presta in favoarea societatii verificate, serviciile de instruire a personalului direct productiv al societatii romane.

De reținut este că societatea din România are ca asociat unic .X. .X..

Ca urmare, pentru aceste persoane, care au calitatea de angajați ai .X. .X., prestator al serviciilor de instruire, toate drepturile salariale și celelalte drepturi legale convenite acestora pe perioada delegării vor fi acordate de angajatorul care i-a trimis în .X., fiind suportate nejustificat, de către .X. .X. .X. SRL (fosta denumire a .X. SRL) și ca urmare în acest caz societatea din România acționează în numele și în contul societății mama din Germania, prestand servicii de intermediere așa cum sunt reglementate de art.129 alin.(3) litera e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, fiind în acest caz, cumparatorul revanzator al acestor servicii de cazare conform pct.7 alin.(3) și (4) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea trebuia să aplice structura de comisionar, considerându-se că a prestat ea însăși servicii de cazare către .X. .X. care au locul în România conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile”.

și pct.13 alin.(4) lit.f) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) În sensul art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, serviciile legate de bunurile imobile cuprind operațiuni precum:

*f) **serviciile de cazare și punerea la dispoziție de spații de camping”.***

Începând cu data de 01.01.2010, art.133 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

“Art.133

Locul prestării de servicii

(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 servicii de instruire a personalului .X. SRL trebuia să factureze serviciile prestate către .X. .X. acestei societăți.

Potrivit prevederilor art.134 alin.(1-3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar [...]”.

Începând cu anul 2013 devin incidente prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;”.

Fata de prevederile legale anterior mentionate se retine faptul ca, in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al TVA, se includ si prestarile de servicii efectuate de comisionari, sub forma intermediarii pentru care exista obligatia întocmirii facturii si a colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate, respectiv art.134 alin.(3) si art.155 alin.(1) si alin.(2) respectiv alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data prestarii serviciilor, iar obligatia emiterii facturii are loc cel mai târziu pâna la finele lunii în care prestarea a fost efectuata, fără ca obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata sa fie conditionata de incasarea contravalorii prestatiei respective.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare a personalului detașat de societatea mamă .X. .X. la societatea din România .X. SRL al cărei asociat unic este, pentrui care societatea din România avea obligația să emită facturi ca și cum ar prestat ea însăși serviciile de cazare a personalului detașat.

În baza prevederilor legale invocate mai sus, precum și având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu chiriile .X. lei și aferent cheltuielilor cu cazarea și transportul angajaților societății mamă în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de cazare, transport și diurna suportate de .X. SRL pentru salariați ai .X. S.R.L în sumă de .X. lei și TVA aferentă, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat documentele care au stat la baza cheltuielilor și TVA aferentă, stabilite de părți prin contractul de prestări servicii.

Perioada verificată:2010-2013

În fapt, în anul 2010 societatea a înregistrat cheltuieli cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. S.R.L. (.X.) în sumă de .X. lei, care în baza contractului de prestări servicii de audit din data de 17.06.2009, încheiat cu .X. SRL în calitate de beneficiar, au prestat în favoarea .X. SRL servicii de auditare a situațiilor financiare ale acesteia aferente anului 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Prin contractul de prestări servicii din data de 17.06.2009, încheiat de .X. SRL în calitate de beneficiar cu .X. în calitate de prestator se prevăd următoarele:

- personalul prestatorului prestează în favoarea .X. SRL servicii de auditare a situațiilor financiare ale acesteia aferente anului 2009;
- pentru aceste servicii prestatorul primește onorarii calculate în funcție de timpul petrecut de personalul implicat în audit, precum și de nivelul de pregătire și gradul de răspundere al acestora menținându-se faptul că aceste tarife „*nu includ cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL ... care vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului*”.

S-a constatat că în baza contractului de prestări servicii și a ordinelor de deplasare, aceste persoane acționează în calitate de salariați ai societății .X. trimiși pentru a presta în favoarea .X. SRL, având calitatea de angajați ai societății .X., prestator al serviciilor de audit, toate drepturile salariale și celelalte drepturi legale convenite acestora pe perioada delegării fiind acordate acestora de angajatorul care i-a delegat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, atât timp cât angajații delegați de .X. prestează servicii de audit, pentru care aceasta încasează onorarii constând în tarife zilnice/angajat delegat în funcție de pregătirea acestuia, cheltuielile de delegare (transport și cazare) pentru acești angajați revin în sarcina .X. ca angajator al acestor persoane deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii veniturilor de către prestator, chiar dacă în contractul de prestări servicii nr..X./13.10.2010 se prevede ca „*nu includ cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna salariaților societății .X. SRL ... care vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că trecerea acestor cheltuieli în sarcina .X. SRL reprezintă o tranzacție fără conținut economic pentru societatea, deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri de către .X. și nu de către beneficiarul lucrărilor de audit respectiv .X. SRL și aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru .X. SRL nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Pe perioada 2011 -2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de cazare, transport și diurnă suportate de .X. SRL pentru salariații ai .X. în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei/2011 + .X. lei/2012 + .X. lei/2013 + .X. lei/2014).

De asemenea, având în vedere constatările prezentate nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli.

Prin contestație societatea susține că aceste cheltuieli cu transportul, cazarea și diurna se facturează separat pentru fiecare etapă a auditului și reprezintă cheltuieli stabilite în baza contractului încheiat între părți.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2009 – 03.08.2010:

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

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

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

“(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**”.*

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

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;”

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), stipulează:

“b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform

art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1)”.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit constatărilor nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu cazarea, transportul și diurna persoanelor delegate de .X. la .X. în vederea prestării serviciilor de audit pe motiv că prestatorul primește un onorariu pentru serviciile prestate și avea obligația suportării acestor cheltuieli.

Prin Contractul de prestări servicii încheiat între .X. .X. SRL (fosta denumire a .X. SRL) și .X., anexat la dosarul cauzei, la pct.5.4 se prevede:

*„Onorariile nu includ TVA. De asemenea, onorariile nu includ alte cheltuieli semnificative ale PRESTATORULUI rezultând din îndeplinirea prezentului contract (transport, cazare, diurne) și care vor fi facturate împreună cu facturile de la punctul 5.2. **Aceste cheltuieli vor fi facturate separat pentru fiecare etapă a auditului”.***

Față de cele mai sus prezentate reiese că părțile au stabilit de comun acord ca aceste cheltuieli cu transportul, cazarea și diurna să fie facturate separat pentru fiecare etapă a auditului.

Ca urmare, în vederea stabilirii deductibilității acestor cheltuieli se impune ca necesar analizarea deductibilității cheltuielilor în baza prevederilor 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, respectiv dacă acestea au la bază documente (bilete de avion/tren, bonuri de carburant, facturi de cazare și masă, situații cu numărul de persoane delegate și cu perioadele în care au fost prezente persoanele delegate) care să justifice cuantumul acestor cheltuieli ce au legătură directă cu serviciile de audit contractate și prestate.

De reținut este aspectul conform căruia organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări în sensul că aceste servicii nu ar fi fost prestate.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli se impune analizarea dreptului de deducere în funcție de documentele deținute de societate și de prevederile legale incidente.

Prin adresa nr.A-SLP 1164/22.11.2016 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a prezentat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la acest capăt de cerere în sensul că părțile au stabilit de comun acord

ca aceste cheltuieli cu transportul, cazarea și diurna să fie facturate separat pentru fiecare etapă a auditului.

Ca urmare, în vederea stabilirii deductibilității acestor cheltuieli se impune ca necesar analizarea deductibilității cheltuielilor în baza prevederilor 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, respectiv dacă acestea au la bază documente (bilete de avion/tren, bonuri de carburant, facturi de cazare și masă, situații cu numărul de persoane delegate și cu perioadele în care au fost prezente persoanele delegate) care să justifice cuantumul acestor cheltuieli ce au legătură directă cu serviciile de audit contractate și prestate.

Prin adresa nr..X./29.11.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. își mențin constatările în sensul că prestatorul, pentru serviciile prestate, primește onorarii iar persoanele care s-au deplasat pentru efectuarea serviciilor de audit sunt angajate ale .X. SRL și angajatorul este cel care suportă cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna.

Ca urmare, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la verificarea documentelor (bilete de avion/tren, bonuri de carburant, facturi de cazare și masă, situații cu numărul de persoane delegate și cu perioadele în care au fost prezente persoanele delegate) care să justifice cuantumul acestor cheltuieli ce au legătură directă cu serviciile de audit contractate și prestate, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare *„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată”* coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”* **se va desființa parțial decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de

argumentele contestatarei și să procedeze la emiterea unui nou act administrativ fiscal dacă este cazul.

4.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu produsele reziduale și cu materiile prime reziduale rezultate din procesul de producție stabilite ca fiind cheltuieli cu bunuri de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune, precum și TVA aferentă, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu produsele finite reziduale și cu materiile prime reziduale, precum și TVA aferentă :

- în condițiile în care nu s-au prezentat documente din care să rezulte că produsele finite reziduale și materiile prime reziduale au fost predate spre distrugere unei societăți specializate și nu se regăsesc în listele de inventariere și procesele verbale de inventariere;
- dacă contestatara avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru produsele finite reziduale și materiile prime reziduale lipsă în gestiune în condițiile în care nu sunt prezentate documente care să justifice că sunt îndeplinite condițiile pentru a nu fi considerată livrare de bunuri cu plată pe perioada 2009 - 2012;
- dacă societatea avea obligația ajustării TVA în sensul anulării dreptului de deducere a TVA inițială, pe perioada 2013-2014, în condițiile în care nu face dovada cu documente că bunurile constatate lipsa în gestiune nu mai pot fi incluse în circuitul economic.

Perioada verificată:2009-2014

În fapt, în baza documentului „*Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015*”, s-a constatat că, în anul 2009, societatea a înregistrat produse reziduale rezultate din procesul de producție în valoare totală de .X. euro respectiv .X. lei (.X. euro x .X. lei /euro) din care a recuperat, prin refacturare către fumizorii de materii prime din vina cărora au rezultat o parte din aceste rebuturi, suma de .X. euro respectiv .X. lei (.X. euro x .X. lei /euro), suma de .X. lei nefiind reflectată în evidența contabilă a .X. SRL în stocurile de produse reziduale.

În baza documentelor prezentate, respectiv Avize de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. (societate specializată în colectarea deșeurilor), societatea susține că aceste produse reziduale, sunt reflectate în evidența de gestiune, distinct, în bucăți, pe tipuri de repere și au fost predate către această societate specializată în vederea distrugerii și valorificării.

Societatea a prezentat în susținerea celor afirmate avize de însoțire a mărfii în care sunt înscrise ca explicații:

- deșeu plastic cu inserție metalică, unitatea de măsură fiind kg;
- deșeu folie, unitatea de măsură fiind kg;
- deșeu carton, unitatea de măsură fiind kg;
- ambalaj tablă.

De asemenea, societatea a întocmit facturi către .X. S.R.L, în anul 2009, în sumă totală de .X. lei dar, în ceea ce privesc celelalte deșeuri (ex.deșeu plastic cu inserție metalică și tablă) susține că reprezintă în fapt materii prime rebutate și produse reziduale rezultate din procesul de producție, întocmind avize în care a înscris mențiunea „pentru procesare și eliminare”.

Pentru procesarea și eliminarea acestor deșeuri, societatea a achitat în anul 2009 către .X. S.R.L contravaloarea acestor servicii în sumă totală de .X. lei înregistrată în conturile de cheltuieli ale exercițiului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că în Avizele de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. sunt reflectate componentele rezultate din dezmembrarea produselor reziduale rezultate din procesul de producție și evidențiate în gestiune ca bucăți pe tipuri de repere, în condițiile în care în aceste avize sunt reflectate generic „deșeu plastic cu inserție metalică”.

În data de 01.03.2016 a fost luată Notă explicativă reprezentantului legal al societății care precizează că documentele interne din care rezultă dezmembrarea produselor reziduale sunt rapoartele de verificare „Prufberichts”.

Societatea susține că *„există diferențe pe fiecare lună în parte, însă, dacă se urmăresc mai multe luni, acestea se compensează unele cu altele,,*

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în legătură cu documentele interne, documente din care societatea susține că rezultă dezmembrarea produselor reziduale rezultate din procesul de producție „Prufberichts”, s-a constatat ca acestea sunt întocmite de către .X. .X. pentru produsele neconforme, livrate de societate către acest client și constatate ca atare în urma sortării efectuate de partener;
- rapoartele nu sunt întocmite de societate, ci de către clienți și nu se referă la produsele reziduale rezultate din procesul de producție prezentate în „Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015”, pentru care societatea susține ca au fost predate direct către .X. S.R.L. (fără a mai fi trimise la client) și ca urmare acestea nu reprezintă documente întocmite de societatea verificată la momentul dezmembrării produselor reziduale rezultate din procesul de producție care să poată fi corelate cu avizele întocmite la momentul predării materialelor rezultate din dezmembrarea lor către .X. S.R.L. , așa cum susține societatea.
- în legătură cu anexa nr.4 la nota explicativă prezentată de societate în format electronic prin care aceasta susține că s-a efectuat corelarea greutăților reperelor din programul de gestiune pe un eșantion de șase luni consecutive (iunie-noiembrie 2013) cu greutatele înscrise în avizele întocmite după cântăririle efectuate de .X. S.R.L., în aceeași perioadă, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în această anexă nu sunt prezentate informații privind dezmembrarea reperelor de produse reziduale prezentate pe bucăți în programul de gestiune în cantitățile prezentate în kg.

Corelarea acestor greutăți cu cele înscrise în avizele de însoțire emise către societățile de colectare a deșeurilor lor, s-a făcut doar pentru perioada de 6 luni respectiv iunie - noiembrie 2013, din perioada verificată de 78 luni (ianuarie 2009 - iunie 2015), iar în urma acestei „corelări”, există diferențe pe fiecare lună în parte, însă dacă se unesc mai multe luni, acestea se compensează unele cu altele.

Organele de inspecție fiscală precizează că aceste corelări nu sunt relevante și ca urmare nu probează afirmația făcută de societate ca în Avizele de însoțire a mărfii întocmite către .X. S.R.L. .X. și .X. S.R.L., în anii 2009 - 2014, sunt reflectate componentele rezultate din dezmembrarea produselor reziduale și materiilor prime rezultate din procesul de producție și evidențiate în programul de gestiune ca bucăți pe tipuri de repere.

Aceste corelări nu permit organelor de inspecție fiscală, ca aplicând metoda de control prin sondaj să poată verifica realitatea celor susținute de societate cu privire la dezmembrarea tuturor produselor reziduale rezultate din procesul de producție și predarea componentelor rezultate în urma dezmembrării alături de materialele reziduale rezultate din procesul de producție, către societățile specializate în colectarea deșeurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a dovedi cele susținute pentru întreaga perioadă verificată, societatea avea obligația de a întocmi, pentru fiecare operațiune de predare a deșeurilor în parte, documente (procese verbale de declarare a unor bunuri materiale care să angajeze răspunderea persoanelor care le-au întocmit) din care să rezulte dezmembrarea respectiv declararea produselor și materialelor care s-au transformat în deșeurii, în care să fie corelate cantitățile de produse și materiale neconforme (exprimate în bucăți) cu cantitățile înscrise în avizele întocmite cu ocazia fiecărei predări (exprimate în kg).

Nu sunt suficiente dovezile prezentate de societate în susținerea afirmației potrivit căreia toate produsele reziduale în valoare totală de .X. lei, rezultate din procesul de producție în anul 2009, au fost predate către .X. S.R.L. .X., deoarece societatea nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele înscrise în avizele de însoțire emise către această societate specializată în colectarea deșeurilor, neputând fi echivalate cantitativ, în lipsa unor „*Procese verbale de declarare a unor bunuri materiale*” întocmite la momentul dezmembrării, respectiv, predării către societatea de colectare, cantitățile de produse reziduale rezultate din procesul de producție în anul 2009, înscrise în „Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009 - 2015”, cu cele înscrise în avize.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din cheltuielile în sumă totală de .X. lei reprezentând cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune, suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea costurilor aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție pentru care societatea a înregistrat venituri prin refacturarea acestora către furnizorii de materii prime din vina cărora au rezultat aceste rebuturi, reprezintă

cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri, deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, diferența de cheltuieli în sumă de **.X. lei (.X. lei - .X. lei) fiind considerată cheltuială nedeductibilă fiscal** calculului impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli în sumă totală de .X. lei ca fiind cheltuieli de natura stocurilor de produse reziduale lipsă în gestiune, nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, deoarece societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care să probeze faptul că toate produsele reziduale, rezultate din procesul de producție în anul 2009, au fost dezmembrate și predate către .X. S.R.L. .X. și nu mai pot fi valorificate.

În legătură cu produsele reziduale societatea avea obligația de a înregistra lunar, venituri din producția stocată aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție, în măsura în care a înregistrat și cheltuielile aferente acestora, venituri care trebuiau luate în calcul pentru determinarea profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.12 și 44 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(3) din OG nr.92/2003 organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor din producția stocată aferente produselor reziduale rezultate din procesul de producție în cuantum de .X. lei, în temeiul pct.13 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În același sens au fost stabilite **cheltuieli de natura stocurilor de produse reziduale lipsă în gestiune** astfel:

2010- .X. lei;
2011 - .X. lei;
2012 –.X. lei;
2013 - .X. lei;
2014 – .X. lei.

În același sunt constatările în ceea ce privește materiile prime reziduale rezultate din procesul de producție stabilite ca fiind **cheltuieli de natura stocurilor de materii prime reziduale lipsă în gestiune** astfel:

2009- .X. lei;
2010- .X. lei;
2011 – .X. lei;
2012 –.X. lei;
2013 – .X. lei;
2014 – .X. lei.

De asemenea, **pe perioada 2009-2012** pentru produsele reziduale considerate lipsa in gestiune, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea are obligatia de a colecta TVA, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, operatiunea fiind considerata operatiune asimilata livrării de bunuri efectuata cu plata, deoarece nu sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.6 alin.(9) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, baza de impozitare pentru aceste operatiuni o reprezinta pretul de cost al acestor bunuri respectiv costurile aferente achizitie si prelucrării precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile de produse reziduale nerefacturate, in forma si in locurile prezentate de societate in anexele pivot la "Centralizatorul pierdere tehnologica la materii prime si produs finit 2009-2015".

Astfel, pentru aceste operatiuni asimilate livrării de bunuri efectuate cu plata aferente anului 2009, faptul generator pentru TVA intervine, conform art.134², alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrari de bunuri, respectiv la data de 31.12.2009 (data constatarii lipsei în gestiune a bunurilor conform Listelor de inventar si procesele verbale privind rezultatele inventarierii întocmite la data de 31.12.2009, iar exigibilitatea TVA intervine la aceeasi data, in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare pentru aceste operatiuni asimilate livrării de bunuri efectuate cu plata s-a stabilit TVA colectata, astfel:

2009- .X. lei
2010- .X. lei
2011 – .X. lei
2012 – .X. lei

În același sens sunt constatările pentru materiile prime reziduale stabilite ca fiind cheltuieli cu bunuri lipsă în gestiune fiind stabilită TVA colectată suplimentară, astfel:

2009 – .X. lei
2010 – .X. lei
2011 – .X. lei
2012 – .X. lei

Pe perioada 2013-2014 in conformitate prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare nefiind demonstrata indeplinirea conditiei prevazuta la art.148 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, s-a procedat la ajustarea taxeu deduse.

Astfel aceste produse reziduale rezultate din procesul de productie au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind lipsa in gestiune, in conditiile in care societatea verificata nu le-a evidentiat în contabilitate, in stocurile de produse reziduale, nu face dovada dezmembrarii acestor produse reziduale rezultate din procesul de productie, in materialele inscrise in avizele de insotire a marfurilor emise catre .X. SRL .X., iar din Listele de inventar intocmite la sfarsitul anului 2013 si prezentate de societate, in ceea ce priveste existenta factica a acestor produse reziduale rezulta faptul ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

In aceste conditii rezulta ca nu pot fi astfel echivalate cantitativ, in lipsa unor "Procese verbale de declasare a unor bunuri materiale" cantitatile de produse reziduale cu cantitatile de materiale inscrise in avizele de insotire a marfii emise catre .X. SRL .X., ca urmare societatea nu poate face dovada ca aceste bunuri au fost distruse si nu mai pot fi valorificate.

In conformitate cu prevederile pct.53 alin.6 si alin.7 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei deduse pentru aceste produse, ajustare care in aceasta situatie reprezintă "anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial"

Astfel, pentru a determina TVA dedusa initial, in conditiile in care aceste produse au fost reflectate detaliat in "Centralizatorul pierdere tehnologica la materii prime si produs finit 2009-2015" si anexele la acesta, intocmite la solicitarea organelor de inspectie fiscala, la pretul de vanzare a produselor finite conforme calitativ din loturile respective a fost luata si o Nota explicativa reprezentantului legal al societatii in data de 01.03.2016, pentru a determina achizițiile efectuate de societate pentru realizarea acestor produse incluse în costuri ce intra in componenta pretului de vanzare si pentru care s-a dedus TV

Ca raspuns la aceasta intrebare, reprezentantul legal al societatii face urmatoarele precizari: "anexa 3 contine pe fiecare an in parte ponderea costurilor materiale in preturile produselor, pondere calculata pe fiecare reper in parte ponderata cu cantitatile predate firmelor de valorificare a deseurilor".

Analizand datele inscrise in anexa nr.3 la acesta nota explicativa, a rezultat ca pentru anul 2013, aceasta pondere este de 81 % și pentru anul 2014 este de 82%.

Ca urmare s-au stabilite chelutielele cu materiale pentru care societatea a dedus TVA, și s-a procedat la ajustarea TVA deductibilă, astfel:

2013 – .X. lei;

2014 – .X. lei.

În același sens s-a procedat și pentru materiile prime reziduale procedându-se la ajustarea TVA deductibilă, astfel:

2013 – .X. lei;

2014 – .X. lei.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor [titlului VI](#). Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”.

și conform prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario*, dacă au fost încheiate contracte de asigurare, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, este deductibilă la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În materia taxei pe valoarea adăugată pe perioada 2009 – 2012, sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu odificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

[...]

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

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit pct.6(9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, neimputabile, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- bunurile nu sunt imputabile;

-degradarea calitativă a bunurilor se datorează *bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate*, unor cauze obiective dovedite cu documente;

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

De asemenea, **pe perioada 2013-2014** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.148 alin.(1) lit.c) și alin.(2) lit.b) din același act normativ, stipulează:

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

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.[...]

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme”.

În aplicarea art.148 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.53 alin.(6) și (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 22.08.2013, prevede:

*„(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, **persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:***

[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin.(2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

(7) [...] Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art.150 alin.(2) - (6), art.152³ alin.(10) sau art.160 din Codul fiscal, efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la

art.134² alin.(6) din Codul fiscal efectuate de beneficiar de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează potrivit regulilor generale prevăzute la alin.(6)”.

Conform prevederilor legale mai sus invocate TVA se ajustează pentru bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin.(2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile.

Din constatări reiese că societatea a obținut produse finite reziduale și materii prime reziduale fără ca acestea să fie înregistrate în contabilitate prin articolul contabil 346 „produse finite” = 711 „venituri din variația stocurilor”.

OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009, prevede:

“125. - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

e) produsele, și anume:

[...]

- rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile”.

În același sens sunt și prevederilor pct.154 alin.(1) lit.e) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada 2010-2014.

Conform prevederilor legal mai sus invocat funcțiunea contului 346 *“Produse reziduale”, este:*

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri).

Contul 346 “Produse reziduale” este un cont de activ.

În debitul contului 346 “Produse reziduale” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie (711);

- valoarea produselor reziduale aduse de la terți (354, 401).

În creditul contului 346 “Produse reziduale” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile de inventar (711);

- valoarea produselor reziduale trimise la terți (354).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei”.

De asemenea, la pct.127 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009 se prevede:

“127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

(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, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”.

În același sens sunt și prevederile pct.157 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada 2010-2014:

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc”.

Astfel, produsele și materialele reziduale rezultate din procesul de producție nu au fost reflectate în evidența contabilă în stocurile de produse reziduale la un preț care să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri.

Deși aceste stocuri nu au fost evidențiate în contabilitate societatea a prezentat avize de însoțire a mărfii întocmite către .X. SRL susținând că produsele și materialele reziduale rezultate din procesul de producție au fost predate spre distrugere și valorificare acestei societăți specializată în colectarea deșeurilor, fără a se prezenta documente care să justifice acest fapt.

Având în vedere prevederile art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, intră în sarcina societății să prezinte documente din care sa rezulte predarea produselor și materialelor reziduale rezultate din procesul de producție spre distrugere și valorificare.

Astfel, potrivit prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile pentru produsele reziduale, pentru produsele reziduale se întocmește *“Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale”* care:

“1. Servește ca:

- document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declarare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;

- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;

- **document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;**

- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale aflate în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).

Formularul se completează astfel:

- **capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz, cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de către membrii comisiei;**

- **capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.**

Se menționează că, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la cap. II în coloana "Denumirea". În situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, care să confirme datele completate în acest capitol.

[...]

3. **Circulă:**

- **la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);**

- **la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);**

- la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale de clasate (ambele exemplare);

- la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și refolosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau declasarea bunurilor materiale (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);

- la compartimentul care ține evidența mijloacelor fixe (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;

- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;

- aprobat; data;

- predătorul;

- constatările și concluziile comisiei;

- mijloacele fixe scoase din funcțiune sau **bunurile materiale de clasate;**

- numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea; amortizarea până la scoaterea din funcțiune;

- ansamble, subansamble, piese, componente și materiale rezultate, după caz;

- numărul și data (ziua, luna, anul) documentului;

- predătorul;

- primitorul;

- numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea;

- numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei și a gestionarului pentru primire”.

Ca urmare, nefiind prezentate astfel de documente de evidență a produselor și materialelor reziduale societatea nu probează că produsele și materialele reziduale rezultate din procesul de producție au fost predate spre distrugere și valorificare.

Mai mult, deși s-au solicitat precizări în legătură cu astfel de documente prin Notă explicativă a reprezentantului legal al societății se precizează că

documentele interne din care rezultă dezmembrarea produselor reziduale sunt rapoartele de verificare „Prufberichts”.

În ceea ce privește rapoartele de verificare „Prufberichts” s-a constatat că acestea sunt întocmite de către .X. .X. pentru produsele neconforme, livrate de societate către acest client și constatate ca atare în urma sortării efectuate de partener, nefiind întocmite de societate, ci de către clienți și nu se referă la produsele reziduale rezultate din procesul de producție prezentate în „Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015”, pentru care societatea susține ca au fost predate direct către .X. S.R.L.

De asemenea, în legătură cu anexa nr.4 la nota explicativă prezentată de societate în format electronic prin care aceasta susține că s-a efectuat corelarea greutăților reperelor din programul de gestiune pe un eșantion de șase luni consecutive (iunie-noiembrie 2013) cu greutatele înscrise în avizele întocmite după cântăririle efectuate de .X. S.R.L., în aceeași perioadă, în urma verificării efectuate, se reține că în acest document nu sunt prezentate informații privind dezmembrarea reperelor de produse reziduale prezentate pe bucăți în programul de gestiune în cantitățile prezentate în kg.

Ca urmare, se reține că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă produsele și materiile prime reziduale rezultate din procesul de producție și nu a prezentat documente din care să rezulte că astfel de produse și materii prime au fost predate spre distrugere și valorificare.

Mai mult, în listele de inventariere și procesele verbale de inventariere nu se regăsesc astfel de stocuri de produse reziduale.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia în cazul materiilor prime reziduale acestea reprezintă pierderi tehnologice nu se poate reține în soluționarea contestației având în vedere că a fost luata Nota explicativa reprezentantului legal al societatii in data de 01.03.2016, prin care s-a solicitat societatii sa prezinte in mod concret, formulele de calcul prin care au fost determinate cotele de pierderi tehnologice de 0,8 % si respectiv 0,9% pentru produsele finite precum si de 2% pentru materia prima, răapunsul fiind în sensul că *"Procentul de 2%, care reprezinta cota de pierderi tehnologice la materii prime, a fost stabilita de .X. .X. [...] acesta valoare provine din ani de experienta si s-a confirmat in practica de-a lungul timpului [...]"*, fara să se prezinte in mod concret o formula de calcul pentru norma de consum proprie, din care sa rezulte procentul de 2 %. În aceste condiții nu s-a mai procedat la analiza acestora ca si pierderi tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că pe **perioada 2009 – 2012**, societatea nu face dovada cu documente că produsele

reziduale și materiile prime reziduale au fost predate spre distrugere și nu au mai intrat în circuitul economic.

Așa cum rezultă din constatările avizelor de însoțire a mărfii prezentate de societate nu sunt însoțite de documente care să facă dovada declasării bunurilor respectiv de "*Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale*".

Astfel, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c)" din Codul fiscal.

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate or, societatea nu a demonstrat cu documente că produsele reziduale și materiile prime reziduale au fost predate spre distrugere și nu au mai intrat în circuitul economic.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia materiile prime reziduale lipsă în gestiune reprezintă pierderi tehnologice rezultate din procesul de fabricație nu se reține având în vedere cele constatate prin raportul de inspecție fiscală conform cărora a fost luata Nota explicativa reprezentantului legal al societatii in data de 01.03.2016, prin care s-a solicitat societatii sa prezinte in mod concret, formulele de calcul prin care au fost determinate cotele de pierderi tehnologice de 0,8 % si respectiv 0,9% pentru produsele finite precum si de 2% pentru materia prima.

Ca raspuns la aceasta solicitare reprezentantului legal al societatii a mentionat ca "*Procentul de 2%, care reprezinta cota de pierderi tehnologice la materii prime, a fost stabilita de .X. .X. [...] acesta valoare provine din ani de experienta si s-a confirmat in practica de-a lungul timpului [...]*", fara sa prezinte in mod concret o formula de calcul pentru norma de consum proprie, din care sa rezulte procentul de 2 %, pentru anul 2009.

Ca urmare nu s-a mai procedat la analiza acestora ca si pierderi tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie.

Motivul de fapt pentru care organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile ca fiind cheltuieli de natura stocurilor de materii prime reziduale lipsa in gestiune, nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, a fost că societatea nu a prezentat suficiente dovezi prin care sa probeze faptul ca toate materiile prime reziduale, rezultate din procesul de productie au fost dezmembrate si predate catre .X. SRL .X. (societate specializata in colectarea deseurilor) si nu mai pot fi valorificate.

Astfel, atât timp cât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste lipsuri în gestiune reprezintă pierderi tehnologice care se încadrează în normele de consum proprii, organul de soluționare a contestației reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia lipsurile din gestiune niemputabile reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri pentru

care contribuabilul avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pe perioada 2009 – 2012.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă **perioadei 2013-2014**, produsele reziduale și materiile prime reziduale rezultate din procesul de producție au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă în gestiune, în condițiile în care societatea verificată nu le-a evidențiat în contabilitate, în stocurile de produse reziduale și nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale rezultate din procesul de producție în materialele înscrise în avizele de însoțire a marfurilor emise către .X. .X. SRL .X., iar din Listele de inventar întocmite la sfârșitul anului 2013 și prezentate de societate, în ceea ce privește existența faptică a acestor produse reziduale a rezultat că acestea nu se mai regăsesc în stocurile aflate în patrimoniul societății la sfârșitul anului.

În aceste condiții rezultă că nu pot fi astfel echivalate cantitativ, în lipsa unor "Procese verbale de declasare a unor bunuri materiale" cantitățile de produse reziduale și materii prime reziduale cu cantitățile de materiale înscrise în avizele de însoțire a marfii emise către .X. .X. SRL .X., ca urmare societatea nu poate face dovada că aceste bunuri au fost distruse și nu mai pot fi valorificate.

Astfel, în conformitate prevederile art.148 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate or, societatea nu a demonstrat cu documente că produsele reziduale și materiile prime reziduale au fost dezmembrate și predate societății de valorificare deșeurilor spre distrugere și nu mai pot fi valorificate.

Ca urmare, având în vedere că aceste produse și materii prime reziduale nu se mai regăsesc în listele de inventariere anuale și totodată nu se face dovada că nu mai intră în circuitul economic nu este împlinită condiția prevăzută la art.148 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel că în conformitate cu art.148 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deducerea TVA inițială se ajustează în cazul când persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate așa cum se prevede la pct.53 alin.(6) și (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **„(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație**

anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin.(2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează [...]

(7) [...] Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art.150 alin.(2) - (6), art.152³ alin.(10) sau art.160 din Codul fiscal, efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art.134² alin.(6) din Codul fiscal efectuate de beneficiar de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează potrivit regulilor generale prevăzute la alin.(6)”.
Astfel, în conformitate cu prevederile pct.53 alin.6 și alin.7 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse pentru aceste produse, ajustare care în această situație reprezintă "anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial"

Se reține că pentru a determina TVA dedusă inițial, în condițiile în care aceste produse și materii prime au fost reflectate detaliat în "Centralizatorul pierdere tehnologică la materii prime și produs finit 2009-2015" și anexele la acesta, la pretul de vânzare a produselor finite conforme calitativ din loturile respective a fost luată și o Nota explicativă reprezentantului legal al societății în data de 01.03.2016, pentru a determina achizițiile efectuate de societate pentru realizarea acestor produse incluse în costuri ce intra în componenta pretului de vânzare și pentru care s-a dedus TVA.

Ca răspuns la această întrebare, reprezentantul legal al societății a precizat că "anexa 3 conține pe fiecare an în parte ponderea costurilor materiale în prețurile produselor, pondere calculată pe fiecare reper în parte ponderată cu cantitățile predate firmelor de valorificare a deșeurilor", iar din anexa 3 a rezultat că pentru anul 2013, această pondere este de 81 %, iar pentru anul 2014 a fost de 82%.

Ca urmare s-a stabilit contravaloarea produselor reziduale și materiilor prime reziduale rezultate din procesul de producție și TVA aferentă care a fost ajustată în sensul anulării dreptului de deducere a TVA inițială.

Având în vedere cele mai sus prezentate se reține că societatea avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constând în produse reziduale și materii prime reziduale rezultate din procesul de producție constatate lipsa în gestiune în condițiile în care nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale în materialele predate către societatea specializată

se .X. .X. SRL .X. in vederea distrugerii sau valorificarii precum si a faptului ca aceste bunuri nu mai pot fi incluse in circuitul economic iar din Listele de inventar si procesul verbal de inventariere intocmite la sfarsitul anului rezulta ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu produse și materii prime reziduale lipsă în gestiune și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

5. Referitor la TVA colectată aferentă materiilor prime neconforme calitativ nereturnate furnizorilor, 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 nu au acordat societății scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri pe considerentul că societatea nu a prezentat documente de transport-CMR- în condițiile în care urmare achizițiilor intracomunitare de materii prime societatea a emis facturi către furnizori cu contravaloarea materiilor prime necorespunzătoare calitativ fără a face dovada cu documente de transport că acestea au părăsit teritoriul României.

În fapt, în luna ianuarie 2011, societatea a emis către.X. GMBH Germania, factura nr.11017125.01.2011, in valoare totala de .X. lei, inregistrata in evidenta contabila in contul 75880 "Alte venituri din exploatare" a carei valoare integrala a fost raportata de societate in declaratia cod 390 ca fiind o prestare intracomunitara de servicii neimpozabila in.X.. In aceasta factura sunt inscrise urmatoarele operatiuni:

- suma de .X. lei, reprezentand contravaloare materie prima neconforma, care a ramas in.X., nefiind returnata la.X. GMBH Germania, asa cum rezulta din situatiile prezentate de societate;
- suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de sortare a materiilor prime efectuate de societatea verificata.

Astfel, din factura mentionata si din documentele prezentate a rezultat ca societatea a in scris in aceasta factura si o operatiune de livrare intracomunitara de bunuri, respectiv materiile prime constatate de societate ca fiind necorespunzatoare calitativ care nu au fost returnate catre partenerul.X. GMBH Germania, ci in urma intelegerii dintre parti au rămas in.X., in vederea rebutarii si predarii lor catre o societate specializata in colectarea deseurilor.

Pe cale de consecință, pentru această livrare de bunuri pentru care nu poate justifica scutirea de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu un document care atestă că bunurile au fost transportate din X. în alt stat membru, respectiv prin care să facă dovada transportului (CMR), așa cum prevede art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 cu modificările și completările ulterioare, societatea are obligația de a colecta TVA în cota de 24%, respectiv suma de **.X. lei**.

În urma unor astfel de constatări s-a stabilit TVA colectată astfel:

- martie 2011 - .X. lei.
- august 2011 - .X. lei.
- septembrie 2011 - .X. lei.
- octombrie 2011 - .X. lei.
- noiembrie 2011 - .X. lei.
- decembrie 2011 - .X. lei.
- martie 2013 - .X. lei
- aprilie 2013 - .X. lei.
- iulie 2013 - .X. lei.
- august 2013 - .X. lei.
- septembrie 2013 - .X. lei.
- decembrie 2013 - .X. lei
- martie 2014 - .X. lei
- aprilie 2014 - .X. lei
- mai 2014 - .X. lei
- iulie 2014 - .X. lei
- august 2014 - .X. lei
- septembrie 2014 - .X. lei
- octombrie 2014 - .X. lei
- noiembrie 2014 - .X. lei
- decembrie 2014 - .X. lei.
- ianuarie 2015 - .X. lei.
- februarie 2015 - .X. lei.
- aprilie 2015 - .X. lei.
- iunie 2015 - .X. lei.

În drept, art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art.143) alin.(2) lit.a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

„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, se reține că 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, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către Ministrul Finanțelor Publice 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, modificat și completat prin OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea 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, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, prin care la art.10 se prevede:

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

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal 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.”

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.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție, prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ stabilind că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că **acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare**".

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

“1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.[...].” acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

„1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

a) locul și data întocmirii sale;

b) numele și adresa expeditorului;

c) numele și adresa transportatorului;

d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;

e) numele și adresa destinatarului;

- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
 - g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
 - h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
 - i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);
 - j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
 - k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]
3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât la data efectuării inspecției fiscale nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Prin urmare, se reține că, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit.a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu a prezentat documente respectiv scrisori de transport (CMR) prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către furnizori au părăsit teritoriul României.

În același sens este și jurisprudența europeană, precum și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./2009, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru o speță similară, care precizează:

„[...] potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii. **În astfel de situații intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili dacă operațiunea în cauză este reală sau nu și, în consecință, dacă se consideră sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei. [...]**

Prin decizia în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.”

Având în vedere aspectele menționate, precum și faptul că societatea nu a prezentat alte documente din care să rezulte că bunurile au părăsit teritoriul României și au ajuns la destinatar intrând în proprietatea acestuia, în mod legal organele de inspecție fiscală, aferent livrării de bunuri către alte state membre ale Uniunii Europene, au reținut în sarcina contestatarii ca fiind datorată taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că nu a făcut dovada că bunurile au părăsit fizic teritoriul României.

Conform celor reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu au fost prezentate documente de transport.

6. Referitor la impozitul pe profit aferent produselor finite neconforme calitativ, returnate și TVA aferentă, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și taxă pe valoarea adăugată colectată în condițiile în care:

- societatea nu a înregistrat venituri din producția stocată aferente produselor finite refuzate calitativ, returnate și a inclus în mod eronat contravaloarea acestora pe cheltuieli deductibile fiscal având în vedere că deja a înregistrat cheltuieli de producție la nivelul costurilor de achiziție, prelucrare și alte costuri suportate pentru obținerea produselor finite.

- din punct de vedere al TVA reprezintă lipsuri în gestiune având în vedere că nu a receptionat în stocurile de produse reziduale și nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale returnate respectiv că nu mai intră în circuitul economic.

În fapt, în perioada **ianuarie-decembrie 2012**, societatea a înregistrat în contul 65880 suma de .X. lei reprezentând contravaloarea produselor finite necorespunzătoare calitativ, fapt constatat în urma operațiunilor de verificare și

sortare efectuate de clienti (.X. .X.), produse neconforme care sunt returnate la societatea din.X..

Contravaloarea acestor produse neconforme in suma totala de .X. lei care reprezinta refuzuri de calitate privind produsele livrate, este cuprinsa in facturile emise de acest partener, fiind incalcate astfel prevederile art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si respectiv pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aceste produse returnate nu sunt evidentiata la societatea verificata in stocurile de produse reziduale în conturile 346" Produse reziduale" si respectiv 711 "Variatia stocurilor ", la un pret care sa cuprinda "*toate costurile aferente achizitiei si prelucrarii precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se găsesc*" contravaloarea acestora fiind inclusa direct in cheltuieli in baza facturii emisa de clientul care a refuzat produsele neconforme.

Desi societatea verificata sustine ca aceste produse au fost predate catre .X. .X. SRL .X., societate specializata in colectarea deseurilor, organele de inspectie fiscala nu considera suficiente dovezile prezentate de aceasta, in sustinerea afirmatiei potrivit careia produsele reziduale in valoare de .X. lei, returnate de catre .X. .X., au fost predate catre societatea specializata in colectarea deseurilor mentionata mai sus.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea nu a înregistrat venituri din producția stocată incluzând în mod eronat contravaloarea acestora pe cheltuieli deductibile fiscal în condițiile în care pentru acestea societatea a înregistrat cheltuieli de producție la nivelul costurilor de achiziție, prelucrare și alte costuri suportate pentru obținerea produselor finite.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată s-a constatat că produsele refuzate calitativ si returnate de client lipsa in gestiune operatiune reprezintă operațiune asimilata livrării de bunuri in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare si respectiv art.128 alin.8) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care societatea verificata nu le-a receptionat in stocurile de produse reziduale, nu face dovada dezmembrării acestor produse reziduale returnate in materialele inscrise in avizele de insotire, emise catre aceasta societate specializata in colectarea deseurilor, iar din Listele de inventar si procesele verbale de inventariere intocmite la sfarsitul anului 2012 in ceea ce priveste existenta factica a acestor produse reziduale rezulta ca acestea nu se mai regasesc in stocurile aflate in patrimoniul societatii la sfarsitul anului.

In aceste conditii nu pot fi astfel echivalate cantitativ, in lipsa unor "Procese verbale de declarare a unor bunuri materiale" cantitatile de produse reziduale cu cantitatile de materiale inscrise in avizele de insotire a marfii din

anul 2012, emise catre .X. .X. SRL .X. si ca urmare societatea nu poate face dovada ca aceste bunuri au fost distruse si nu au intrat in circuitul economic.

Ca urmare pentru aceste operatiuni asimilate livrării de bunuri efectuate cu plata aferente lunii decembrie 2012, in suma totala de .X. lei societatea datoreaza TVA in cota de 24%, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(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 pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“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”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Conform prevederilor legale de mai sus sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu odificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

[...]

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

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit pct.6(9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, neimputabile, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- bunurile nu sunt imputabile;

-degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

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

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat contravaloarea produselor finite refuzate calitativ returnate de către .X. .X. pe cheltuieli deductibile din punct de vedere al legii fiscale.

Se reține că societatea avea obligația înregistrării acestor refuzuri calitative returnate în contul 346 "Produse reziduale"

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri).

Contul 346 "Produse reziduale" este un cont de activ.

În debitul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie (711);

- valoarea produselor reziduale aduse de la terți (354, 401).

În creditul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile de inventar (711);

- valoarea produselor reziduale trimise la terți (354).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei", în corespondență cu contul 711 „Venituri din variația stocurilor” în vederea respectării prevederilor pct.157 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene conform cărora:

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc”.

Astfel, înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a contravalorii acestor produse finite refuzate calitativ, returnate, este eronată având în vedere că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile costuri de achiziție a materiei prime, costul de producție a produselor finite și alte costuri suportate în procesul de producție.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu intră în calculul impozitului pe profit pe anul 2012.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că în cazul refuzurilor calitative societatea trebuia să procedeze conform art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

coroborart cu pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 20.) (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.*

Se reține că societatea recunoaște prin contestație că nu a procedat conform legii.

Astfel, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea refuzurilor calitative returnate și deși susține că aceste refuzuri calitative returnate au fost predate societății specializate în prelucrarea și distrugerea deșeurilor pe bază de avize de însoțire a mărfii întocmite fără a se prezenta documente care să justifice acest fapt, respectiv “*Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale*”, așa cum prevede OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile pentru produsele reziduale, pentru produsele reziduale, care :

“1. Servește ca:

- **document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declarare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;**

- **document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declarare a bunurilor materiale;**

- **document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declarare;**

- **document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate. [...]**”.

Ca urmare, societatea nu face dovada că refuzurile calitative au fost predate spre distrugere și nu mai intră în circuitul economic iar din listele de inventariere și din procesele verbale de inventieriere pe anul 2012 reiese că acestea nu se mai regăsesc în stocuri.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă lipsuri în gestiune și reprezintă operațiune asimilată livrării de bunuri efectuate cu plată conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu produse refuzate calitativ returnate în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

7. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă produselor finite refuzate calitativ și nereturnate, 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 nu au acordat societății scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri în condițiile în care nu se face dovada cu documente a destinației ulterioare a acestor bunuri cu respectarea prevederilor legii fiscale aplicabile speței.

În fapt, societatea a înregistrat în contul 758.80 „Alte venituri din exploatare” .X. nr..X./21.12.2012, de la .X., contacte bucati .X., respectiv în suma de .X. lei, restul fiind costuri de sortare și verificare (total factura .X. .X. lei) reprezentând reclamație produse.

Intrucât contribuabilul a înregistrat contravaloarea acestor refuzuri calitative nereturnate la producător pe venituri organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic trebuia să colecteze TVA în suma de .X. lei.

În drept, potrivit art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare **“baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

“ b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.159 alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

Totodată, potrivit pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține că furnizorii de bunuri pot proceda la ajustarea bazei de impozitare, respectiv la reducerea acesteia, după ce au efectuat livrarea, în speță, livrarea intracomunitară, în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind calitatea bunurilor livrate, caz în care au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturile cu valorile înscrise cu semnul minus.

Având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, și care la alin.(1), respectiv alin.(9) stipulează:

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

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Așadar, conform acestor prevederi legale, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar constituie livrare de bunuri, respectiv livrare intracomunitară în situația în care bunurile sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Se reține că pentru produsele finite expediate către diverși clienți din Comunitate, care au fost refuzate din punct de vedere calitativ și pentru care clientul a emis o factură, **nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar**, așa cum prevede legea fiscală, societatea rămânând proprietarul bunurilor în cauză.

Întrucât .X. SRL rămâne proprietarul bunurilor în cauză, decide asupra destinației ulterioare a acestora, cum ar fi: returnarea sau nu a acestora, în speță, devin incidente prevederile stipulate la art.128 alin.(4) lit.d), alin.(8) și alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit căroră:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

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

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

10) **Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12)."**

coroborate cu prevederile stipulate la pct.6 alin.(9) din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor alin.(11) sau alin.(12), potrivit cărora:

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

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

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

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că produsele finite refuzate de către clienți pe motive de calitate au intrat înapoi în gestiunea sa pentru a fi reparate sau au fost distruse și nu au mai intrat în circuitul economic.

Totodată, se reține că față de aceste constatări, societatea, prin contestația formulată, se limitează la a susține că piesele au fost inspectate și distruse și legea nu face distincția locului unde are loc distrugerea bunurilor.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla afirmație a contestatarii, fără a fi probată cu documente justificative, nu este de natură să facă dovada destinației ulterioare a acestor bunuri cu respectarea prevederilor legii fiscale aplicabile speței.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

8. În ceea ce privește regularizarea veniturilor impozabile emise de .X. .X., 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 nu au acceptat ajustarea veniturilor în minus

efectuată de societate în condițiile în care nu se puteau efectua plăți anticipate în trimestrele I și II ale anului 2013 întrucât contractul era în vigoare din data de 01.07.2013.

În fapt, în luna decembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturii nr..X./31.12.2013, emisă către clientul .X. - .X. în care este înscrisă ca și explicație „*Storno conform contractului 04.11.2013 pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013*”.

S-au constatat următoarele:

- în data de 04.11.2013, societatea a încheiat Contractul de Manufacturing Agreement (Contract de fabricație la comandă) cu clientul .X. .X. (care avea și calitatea de asociat unic al societății verificate. Acest contract are ca obiect producerea de către .X. S.R.L. de componente de înaltă precizie din metal – plastic, montarea produselor mecatronice și a elementelor de mulaj la comanda .X. .X. .

În conținutul acestui contract, există o clauză la punctul 5.2 potrivit căreia „*[...] Pe baza procesului bugetar anual din al patrulea trimestru al fiecărui an fiscal, societatea (.X. - .X. Germania) va efectua plăți anticipate către furnizor (.X. SRL) în fiecare lună cu o valoare egală cu costurile bugetate plus adaosul comercial. Pe baza plăților anticipate efectuate în primul și al doilea trimestru al fiecărui an fiscal, plățile anticipate lunare, în măsura în care acestea sunt necesare, vor fi rectificate pentru lunile următoare. În luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal se va efectua o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale plus adaosul comercial. Diferența, dacă există, între plățile lunare acumulate care au fost efectuate și costurile reale, plus adaosul comercial suportate de producător (.X. .X. SRL), pe durata întregului an fiscal vor fi plătite printr-o factură finală/notă de credit în funcție de costurile reale totale plus adaosul comercial*”.

În anexa A a contractului se specifică „*Pe baza de buget, adaosul la profitul inițial asupra costului total real va fi de 6,5%. Părțile vor reevalua adaosul comercial în funcție de activitățile efectuate și de riscurile asumate de către Părți precum și în funcție de condițiile de piață la intervale regulate și, dacă este necesar, vor face ajustările corespunzătoare, la adaosul comercial în raport cu profitul*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2013 nu se justifică această ajustare, din următoarele motive:

- în documente se specifică faptul că „*în luna decembrie a fiecărui exercițiu fiscal se va efectua o revizuire și o rectificare a tuturor costurilor anuale plus adaosul comercial care are ca scop ajustarea plăților anticipate efectuate în primul și al doilea trimestru al fiecărui an fiscal*”, și ca urmare în baza lui nu puteau fi făcute plăți anticipate în trimestrele I și II ale acestui an, care să justifice ajustarea făcută în luna decembrie și înscrisă în factura nr..X./31.12.2013;

- în documente se specifică faptul că se face ajustarea costurilor anuale plus adaosul comercial (venituri) anuale, ori în acest caz s-a făcut o ajustare a veniturilor aferente perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013.
- clauza din anexa A la contract este de natură să limiteze posibilitățile de dezvoltare ale societății române și nu este utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite.

Considerând nejustificată această ajustare a veniturilor impozabile efectuată de societate, organele de inspecție fiscală au luat în considerare ca și venit impozabil suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2013.

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

“(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 pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“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”.

Față de prevederile legale de mai sus 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.

Potrivit constatărilor societatea a emis factura nr..X./31.12.2013, emisă către clientul .X. - .X. în care este înscrisă ca și explicație „*Storno conform contractului 04.11.2013 pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013*”.

Contractul de Manufacturing Agreement (Contract de fabricație la comandă) cu clientul .X. .X. a fost încheiat la data de 04.11.2013 și are ca obiect producerea de către .X. S.R.L. de componente de înaltă precizie din metal – plastic, montarea produselor mecatronice și a elementelor de mulaj la comanda .X. .X..

Potrivit clauzelor contractuale nu se puteau efectua plăți anticipate în trimestrele I și II ale anului 2013 care să justifice ajustarea efectuată în luna decembrie și înscrisă în factura nr..X./31.12.2013.

Mai mult, clauza din anexa A a contractului conform căreia „Pe baza de buget, adaosul la profitul inițial asupra costului total real va fi de 6,5%. Părțile vor reevalua adaosul comercial în funcție de activitățile efectuate și de riscurile asumate de către Părți precum și în funcție de condițiile de piață la intervale regulate și, dacă este necesar, vor face ajustările corespunzătoare, la adaosul comercial în raport cu profitul”, nu este utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite.

Conform prevederilor pct.46 Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(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”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în contabilitate în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

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

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

Rezulta că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului**, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, începând cu data aderării, .X. este obligată să respecte legislația europeană și jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie fiscală. Astfel, Curtea Europeană de Justiție, în cazul C-255/02 - Halifax&others, a stabilit următoarele:

-atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce cheltuieli și TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

-tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;

-este de datoria organelor de control, să verifice în concordanță cu prevederile legislației naționale dacă legislația comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv. (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others [2002] ERC 1-8923

- orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și va fi restabilită situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu.

Astfel, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției" considerând nejustificată această ajustare a veniturilor impozabile efectuată de societate organele de inspecție fiscală au luat în considerare că și venit impozabil suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2013.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de .X. lei.

9. Referitor la diferențele de preț în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus evidențierea veniturilor din diferențe de preț la trim.III 2011 în condițiile în care acestea sunt aferente perioadei iulie-septembrie 2011.

În fapt, societatea a luat în calcul ca și venituri impozabile, la definitivarea impozitului pe profit pentru anul 2011, suma de .X. lei înregistrată în luna decembrie 2011 în contul 701.01 în baza facturii nr. X./08.12.2011 emisă către .X. .X. reprezentând diferența de pret aferentă produselor vândute către acesta, datorată majorării pretului materiei prime de către furnizorul .X. BV Olanda.

Din anexa la această factură rezultă că o parte din această sumă respectiv .X. lei (.X. euro) reprezintă venituri din diferențe de pret aferente perioadei iulie-septembrie 2011.

Ca urmare, societatea nu a luat în calcul ca și venit impozabil suma de .X. lei la determinarea impozitului pe profit calculat și declarat pentru trimestrul III 2011, conform prevederilor art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit pentru trim.III 2011, luând în calcul ca și venit impozabil suma de .X. lei așa cum prevede art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și respectiv prevederile din Anexa 1, cap.II , Secțiunea 8, pct.258 alin.(1) din O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

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

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

Pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.

Față de prevederile legale de mai sus 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 veniturile omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative.

Totodată, conform prevederilor art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit.a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2012, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a)”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor pct.258 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“258. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite condițiile privind transferul riscurilor și avantajelor.

De asemenea, contribuabilii au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel, iar în situația în care există omisiuni veniturile omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificativ.

Întrucât societatea nu a făcut dovada că a influențat impozitul pe profit aferent trimestrului III 2011 prin depunerea unei declarații rectificative în mod

legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit la trim.III 2011 trebuia influențat cu suma de .X. lei reprezentând venituri din diferențe de preț aferente perioadei iulie-septembrie 2011.

Având în vedere cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent veniturilor din diferențe de preț în sumă de .X. lei.

10. În ceea ce privește ajustarea veniturilor în suma de .X. lei ca urmare analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea veniturilor în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer a rezultat că în eșantionul final, o parte din societățile selecționate de contribuabil pentru analiză nu îndeplinesc condițiile de independență, fiind companii afiliate direct sau indirect.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. SRL a avut relații de afiliere cu următoarele societăți astfel:

1. .X. SRL a fost persoană afiliată cu .X. .X. Germania (devenită .X. .X. Germania începând cu anul 2013) care a avut calitatea de furnizor, client și respectiv, creditor al societății.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- în perioada 2009 - 2012, .X. .X. avea calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL, deoarece persoana juridică germană deținea în mod direct 100% din capitalul social al .X. SRL;

- în perioada 2013 - 2014, .X. .X. (devenită ulterior .X. .X.) are calitatea de persoană afiliată cu societatea verificată, deoarece atât societatea verificată cât și .X. .X. fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

.X. SRL în calitate de client al .X. .X. a înregistrat în perioada 2009-2014 achiziții de bunuri (materii prime și materiale auxiliare, piese de schimb, mijloace fixe) și achiziții de servicii (pentru activități administrative și organizatorice, instruirea personalului din România), iar în calitate de furnizor al .X. .X. a înregistrat în perioada 2009-2014, vânzări de bunuri (produse finite, materii prime) și vânzări de servicii (refacturarea unor servicii de transport de bunuri, curierat, remedierea unor deficiențe legate de materialele achiziționate).

.X. SRL a înregistrat un împrumut în anul 2009, pe termen de un an, în euro, de la societatea afiliată din Germania (dobândă achitată de 5%).

2. .X. SRL a fost persoană afiliată cu .X. Germania care în raport cu societatea verificată are calitatea de creditor pe termen scurt, credit rambursat integral în cursul anului 2009.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- în anul 2009, .X. Germania avea calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL, deoarece .X. Germania deținea 93.18% din capitalul social al .X. .X., care la rândul său deținea un procent de 100% capitalul social al societății verificate, în acel an;

- .X. SRL în calitate de debitor al .X. Germania a înregistrat în anul 2009, un împrumut pe termen de un an, în euro, de la societatea afiliată din Germania, pentru care a achitat o dobândă de 5%.

3. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. SRL .X. care în raport cu societatea verificată are calitatea de client pentru vânzări de terenuri și clădiri (în anul 2013) și ulterior, furnizor de servicii de închiriere pentru aceste bunuri imobile, precum și calitatea de debitor în anul 2014 pentru un împrumut pe termen scurt valabil până la 31.03.2015.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- S.C. .X. SRL .X. avea calitatea de persoană afiliată, deoarece atât .X. SRL cât și .X. S.R.L. erau administrate de aceeași persoană desemnată de reprezentanții grupului .X. HOLDING GmbH, domnul .X. în perioada 2013 - 01.04.2015, și respectiv domnul Jurgen Schmidt începând cu 01.04.2015.

4. .X. SRL este persoana afiliată cu .X. KG Germania care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor al societății verificate.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. KG Germania are calitatea de persoană afiliată cu societatea verificată, deoarece atât societatea verificată cât și .X. KG Germania fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

- .X. SRL în calitate de client al .X. KG Germania a înregistrat în 2014 achiziții de bunuri (materii prime și materiale auxiliare, piese de schimb) și respectiv, achiziții de servicii (servicii IT).

5. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. S.R.L. .X. care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor de bunuri și servicii și de client.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. S.R.L. .X. are calitatea de afiliată cu .X. SRL deoarece atât societatea verificată cât și .X. S.R.L. .X. fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH;

- .X. SRL în calitate de client al .X. S.R.L. .X. a înregistrat în anul 2014 achiziții de bunuri (materii prime) și respectiv, servicii (costuri transfer producție), iar în calitate de furnizor a înregistrat venituri din prestări servicii, respectiv, verificare, sortare, rebutare materie primă achiziționată de la acest partener.

6. .X. SRL este persoană afiliată cu .X. -.X. China care a avut calitatea de client pentru servicii.

În raport cu acest partener, relațiile de afiliere au fost următoarele:

- .X. -.X. China are calitatea de persoană afiliată cu .X. SRL deoarece atât societatea verificată cât și .X. -.X. China, fac parte din Grupul .X. HOLDING GmbH.

- .X. SRL în calitate de furnizor al .X. -.X. China a înregistrat în anul 2014 venituri din prestări servicii (refacturarea către societatea chineză a cheltuielilor de deplasare a reprezentanților societății verificate în China în interesul societății chineze).

Informațiile privind afilierea rezultă din declarația pe propria răspundere dată de dl. .X. în calitate de administrator al .X. SRL și respectiv din organigramele puse la dispoziție.

Grupul .X. .X. GmbH lucrează pe baza comenzilor primite de la producătorii de autovehicule precum: .X. și nu au fost încheiate acorduri de preț în avans la nivelul grupului.

Dosarele preturilor de transfer au fost pregătite de firma .X. S.R.L. .X. în baza următoarelor contracte de prestări servicii:

- contractul nr..X. încheiat în data de 25.06.2012 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în perioada 2008 - 2011;
- contractul MC .X. încheiat în data de 23.04.2014 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în perioada 2012 - 2013;
- contractul AD .X. încheiat în data de 31.03.2015 cu .X. S.R.L. pentru tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate în cursul anului 2014.

Tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate în anul 2014 care au făcut subiectul analizei privind preturile de transfer, sunt următoarele:

- productia de componente auto
- servicii de management
- achizitia de piese necesare in procesul de productie de componente auto;
- servicii support
- Servicii support IT
- servicii aferente transferului de matrite
- refacturare costuri deplasare.

1. Achizitia de piese necesare in procesul de productie de componente auto.

1.1. Achizițiile de la .X. .X. și .X. KG.

În anul 2014, .X. a încheiat contracte de producție de piese la comanda (necesare în procesul de fabricare de componente auto) cu .X. .X. și cu .X. KG (în calitate de producători). Aceste două firme produc componente de înaltă precizie din metal-plastic, monteaza produse mecatronice și elemente de mulaj și prin urmare dispun de capacitatea de producție necesară pentru a fabrica anumite produse, echipamente și unelte și pentru a oferi anumite servicii.

De la .X. SRL, .X. SRL (denumită în prezenta .X.) achiziționează piese injectate din plastic, iar de la .X. KG furtunuri și semifabricate care intra în componenta senzorilor. Furnizorii de la care aceste două societăți obțin materialele sunt societăți independente grupului .X. . De asemenea, acestea

produc piesele necesare .X. doar pe baza comenzii primite de la .X., neavând stoc de astfel de produse.

.X. .X. și .X. KG își asumă riscul în caz de distrugere, pierdere sau deteriorare a produselor atât timp cât sunt manipulate de către acestea.

Pentru piesele vândute societății .X., .X. .X. și .X. KG determină prețul pornind de la totalul costurilor aferente producției respectivelor piese, la care adaugă o marjă de profit.

Suma plătită de .X. se va determina pe baza costurilor bugetate (conform bugetului stabilit în cel de-al patrulea trimestru al fiecărui an), la care adaugă o marjă de profit.

Pe baza de buget, marja netă ce va fi aplicată de .X. .X./ .X. KG la totalul costurilor înregistrate este de 11 %.

În anul 2014, marja netă aplicată de .X. .X. la totalul cheltuielilor operationale aferente producției pieselor comandate de .X. a fost cuprinsă între 2-9.5%. În cazul .X. KG, această marjă a fost de 11 %.

1.2. Achizițiile de la .X. .X.

.X. și .X. nu au încheiat un contract pentru achiziția de piese, achiziția realizându-se pe baza de comandă transmisă de .X. societății .X.. Printre piese achiziționate de la .X. se numără cablaje electrice, componente electronice precum condensatori, rezistențe și circuite integrate, carcase din plastic, pini conectori, cabluri electrice, piese injectate în plastic etc.

Prețul plătit de .X. include doar cheltuielile directe aferente producției pieselor. .X. nu adaugă o marjă de profit la aceste costuri.

.X. nu are un stoc de piese, acestea fiind realizate doar pe baza comenzii primite de la .X..

Printre piesele produse de .X. și achiziționate de .X. se numără cabluri, cositor, capace și rasină.

În cursul anului 2014, .X. a achiziționat materiile prime necesare producției de componente auto, atât de la furnizori independenți, cât și de la societățile afiliate .X., .X. KG și .X. .X.. Materiile prime achiziționate de la societățile afiliate diferă de cele achiziționate de la furnizori independenți.

Funcții

Funcția de producție a pieselor este asigurată de .X., .X. KG și .X. .X. pe baza comenzilor primite de la .X..

.X. furnizează societăților .X., .X. KG și .X. .X. specificațiile tehnice necesare acestora în vederea producerii pieselor.

Transportul pieselor este realizat de către societățile afiliate de la care .X. achiziționează piesele (.X., .X. KG și .X. .X.).

.X., .X. KG și .X. .X. realizează controlul calității produselor înainte de a le livra către .X..

Riscuri

Riscul de piață: acesta se regăsește la toate societățile afiliate producătoare: .X., .X. KG și .X. .X. cât și .X..

Riscul de bună execuție: este aplicabil pentru .X., .X. KG și .X. .X..

Riscul de schimb valutar: este asumat doar de .X.

Riscul de inventar: .X., .X. KG si .X. .X. nu au risc de inventar in cazul pieselor vândute catre .X. (nu au produse pe stoc)

Riscul de neincasare: este relativ scazut, teoretic este suportat de .X., .X. KG si .X. .X.

Active folosite

Pentru desfasurarea acestei tranzactii, .X., .X. KG si .X. .X. utilizeaza activele corporale proprii si personal specializat.

.X. pune la dispozitia celor trei societati producatoare schitele necesare producerii pieselor.

2. Productia de componente auto

Pe parcursul anului 2014, .X. a continuat productia de componente auto: comutatoare, senzori airbag, comutatoare pentru centura de siguranta, senzori pentru faruri etc.

Procesul tehnologic de productie descrise in cadrul raportului de preturi de transfer pentru perioada 2012-2013 s-a schimbat in ceea ce priveste aprovizionarea cu materii prime, respectiv in anul 2014 .X. nu a mai produs in sistem lohn pentru .X..

Astfel, in noiembrie 2013, .X. in calitate de beneficiar si .X., in calitate de producator, au incheiat un nou (contract de fabricatie la comanda).

Obiectul contractului: productia de componente auto pe baza de comanda.

Suma platita de .X. se va determina pe baza costurilor bugetate (conform bugetului stabilit in cel de-al patrulea trimestru al fiecarui an), la care adauga o marja de profit.

Pe baza bugetului sunt determinate toate costurile aferente productiei(cu exceptia costurilor directe cu materialele utilizate in cadrul procesului de productie). Apoi, aceste costuri sunt raportate la orele de productie planificate, rezultand o rata orara (pretul pe ora-masina). Pe parcursul perioadei analizate, pretul ora-masina a crescut de la X euro (valoarea din 2013) la X euro cauzata de achizitionarea de noi utilaje ceea ce a determinat o crestere a cheltuielilor cu amortizarea.

La totalul cheltuielilor directe si indirecte aferente productiei, .X. adauga o marja de profit. Marja neta aplicata la totalul costurilor inregistrate a fost de 6.5%

Profilul functional

Profilul functional stabilit in cadrul raportului de preturi de transfer pentru perioada 2012-2013 ramane valabil si pentru anul 2014, insa datorita faptului ca .X. nu mai produce in regim de lohn, functia de achizitie a materiilor prime este indeplinita in totalitate de .X..

Functii

Furnizarea specificatiilor tehnice: .X. furnizeaza catre .X. specificatiile tehnice necesare producerii componentelor auto.

Achizitia materiilor prime: este indeplinita integral de catre .X.

Productia: este indeplinita integral de catre .X.

Transportul: este realizat de catre furnizorii independenti de materii prime si de catre societatiile afiliate de la care .X. achizitioneaza materiile prime.

Transportul produselor finite catre clientul final este realizat de .X.

Negocierea: functie indeplinita de .X.

Riscuri

Riscul de piata. acesta se regaseste atat la .X., cat si .X..

Riscul de buna executie: este aplicabil pentru .X..

Riscul de schimb valutar: este asumat doar de .X.

Riscul de inventar: este un risc scazut al .X. intrucat produsele finite sunt vandute mai departe clientului final in baza comenzilor ferme ale acestuia.

Risc de produs: .X. este raspunzatoare de calitatea produselor

Riscul de neincasare: este relativ scazut, teoretic este suportat de .X.

Active folosite

.X. utilizeaza active corporale proprii si personal specializat. .X. pune la dispozitie personal de specialitate și schitele necesare producerii componentelor auto.

Astfel, in anul 2014, .X. poate fi calificata drept un producator pe baza de contract cu functii si riscuri limitate (contract manufacturer)

3. Servicii de management

Acestea se refera la detasarea in .X. a unui director de fabrica care se ocupa de organizarea activitatii de productie, de activitatile de raportare catre .X. si de organizarea administrativa a societatii romanesti.

Societatea .X. factureaza lunar societatii .X. suma de 10000 euro, suma care include: remuneratia de directorului de fabrica, contributiile sociale si cheltuieli suplimentare(cheltuieli aferente deplasarilor) suportate de acesta. Nu s-a adaugat nicio marja de profit la aceste cheltuieli.

4. Servicii suport

.X. si .X. KG au oferit servicii suport tehnic si comercial societatii .X.:

Servicii prestate de .X.:

-gestiune vanzari

-productie

-managementul calitatii

-cercetare -dezvoltare

-tehnologia informatiei

- alte servicii support

Servicii prestate .X. KG:

-vanzari si achizitii

-managementul calitatii

-tehnologia informatiei

.X. si .X. KG factureaza societatii .X. un tariff zilnic in functie de pregatirea si experienta angajatilor implicate in prestarea serviciilor. Incepand cu octombrie 2014, .X. si .X. KG au adaugat o marja de profit de 11 % la totalul costurilor operationale aferente serviciilor prestate catre .X..

.X. si .X. KG factureaza societatii .X. si cheltuielile de transport si cazare ale angajatilor implicate în prestarea serviciilor, fara a adauga o marja de profit.

5. Servicii de transfer de matrite

.X. .X. a transferat X matrite catre .X. . Pentru acest serviciu, .X. .X. a facturat .X. suma de .X. lei (.X. euro).

Costul/ora a fost calculate astfel incat sa acopere cheltuielile cu salariile personalului implicat in prestarea serviciilor, la care s-a adaugat o marja de profit de 11 %.

6.Refacturare costuri de deplasare

.X. a refacturat catre .X. Kunshan (China) costurile privind deplasarea in China. Scopul deplasarii: instruirea colegilor din China cu privire la utilizarea unei aplicatii care este folosita impreuna cu un utilaj ce confectioneaza cablu.

Costurile deplasarii au fost refacturate de .X. fara a se adauga o marja de profit.

II Analiza economica

1. Achizitia de piese necesare in procesul de productie.

In cursul anului 2014, .X. a achizitionat materiile prime necesare productiei de componente auto atat de la furnizori idependenti, cat si de la societatile afiliate .X., .X. KG si .X. .X.. Materiile prime achizitionate de la societatile afiliate difera de cele achizitionate de la furnizori independenti.

1.1. Alegerea metodei

Cost plus/TNMM

Metoda marjei nete este preferata de contribuabil intrucat analiza se face pe activitatea globala sau se poate face separate pe tipuri de activitate (de ex. Productia de piese). Aceasta metoda nu necesita un grad foarte mare de comparabilitate a functiilor, riscurilor asumate, comparabilitatea realizandu-se pe baza profilului general al activitatii. In plus, indicatorii calculati si comparati nu depind de modul in care fiecare societate comerciala a calculat costurile sale(adica baza de cost).

Metoda marjei nete selectata de contribuabil pentru analiza tranzactiei privind achizitia de piese necesare în procesul de productie de componente auto reprezinta in opinia acestuia, metoda cost plus, aplicata in aceeași maniera dar la nivelul profitului operational net.

1.2. Alegerea indicatorului de eficienta

Indicatorul de eficienta economica masoara relatia dintre profit si vanzari, costuri inregistrate sau resursele aplicate. Utilizarea acestui indicator depinde de natura activitatilor testate, precum si de acuratetea datelor disponibile.

Contribuabilul a ales .X. (.X.) denumit in continuare marja neta la total costuri operationale. Costurile efectuate de societatea afiliata furnizoare sunt creatoare de valoare economica si reflecta functiile indeplinite; riscurile asumate de aceasta, conform profilului functional.

Baza de raportare (in acest caz, totalul costurilor operationale) trebuie sa ia in calcul tranzactiile desfasurate cu societatile independente.

.X. se calculeaza dupa formula:

.X. = profit operational = marja operationala

Costuri operationale - marja operationala

1.3 Analiza comparabilitatii

S-a folosit baza de date AMADEUS.

Pentru studiul de comparabilitate s-a utilizat versiunea 249 a bazei de date AMADEUS, din luna iunie 2015.

Strategia de cautare:

Aceasta a vizat codurile de clasificare ale activitatii si retrangerea ariei geografice, precum si alte criterii relevante referitoare la statutul de independenta si indicatorii financiari.

Procesul de cautare a presupus analiza companiilor de baza de date AMADEUS, eliminarea companiilor necorespunzatoare si selectarea celor care pot fi utilizate ca referinta de comparabilitate privind productia de componente auto.

Criteriile de cautare utilizate in AMADEUS:

-criteriul geografic- selectarea in baza de date AMADEUS a societatilor romanesti

-societati active

-selectarea pe baza codurilor de clasificare a activitatii- pentru identificarea companiilor care ar avea activități similare realizarii de piese si componente auto:

2221 "fabricarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din material plastic"

2790 "fabricarea altor echipamente electrice"

-independenta

-utilizarea datelor pe mai multi ani- s-au utilizat datele financiare ale societatilor comparabile pentru anii 2011-2013.

Criterii de selectie cantitative si calitative.

-informatii financiare: 11 societati au fost eliminate pentru ca au inregistrat pierderi; 4 societati au înregistrat marje nete de profit medii (w.X.), fiind eliminate din acest motiv; doua societati au fost eliminate pentru ca au inregistrat marja medie de profit mai mare de 50%.

-web - s-au cautat informatii pe internet referitoare la societatile acceptate pana la aceasta etapa a cautarii.

Tabel centralizator societati respinse:

Criteriul aplicat Numar societati respinse Numar societati acceptate

Pierderi operationale 11 75

Pierderi W.X. 4 64

W.X.> 50% 260

Parte din grupuri multinationale 9 58

Lipsa informatiilor 16 49

Neconcordanta cu activitatea analizata 25 33

Rezultatele cautarii - Piata din.X.

Pentru societatile de pe piata romaneasca contribuabilul a gasit urmatorul interval intercuartilar :

interval W.X.

Minim 0.54%

Cuartila inferioara 3.55%

Mediana 7.62%

Cuartila superioara 15.66%

Maxim 30.87%

In anul 2014, marja neta aplicata de .X. .X. la totalul cheltuielilor operationale aferente productiei pieselor comandate de .X. a fost cuprinsa intre 2-9.5%. In cazul .X. KG, aceasta marja a fost de 11 %.

Avand in vedere cele de mai sus, contribuabilul verificat a considerat ca nu a identificat niciun element care sa indice ca tranzactia de achizitie de piese de la .X. .X. si de la .X. KG nu respecta principiul preturilor de transfer.

In privinta achizitiilor de piese realizate de la societatea afiliata .X., pretul platit de .X. include doar cheltuielile directe aferente productiei pieselor. .X. nu adauga o marja de profit la aceste costuri. Prin urmare, contribuabilul verificat considera ca pretul platit de .X. societatii .X. pentru piese achizitionate nu este excesiv din punctual de vedere al preturilor de transfer din.X..

2. Productia de componente auto

In cursul anului 2014, .X. a continuat sa produca, pe baza de comanda, componente auto pentru societatea afiliata .X..

Alegerea metodei, a indicatorului de eficienta economica, analiza comparabilitatii, strategia de cautare sunt similare celor prezentate in subcapitolul "Achizitia de piese necesare in procesul de productie".

Rezultatele cautarii-piata din.X.:

Pentru societatile de pe piata romaneasca contribuabilul a gasit urmatorul interval intercuartilar :

interval W.X.

Minim 3.19%

Cuartila inferioara 5.75%

Mediana 8.43%

Cuartila superioara 19.60%

Maxim 22.00%

Marja neta aplicata de .X. la totalul costurilor operationale aferente productiei in anul 20 14 a fost de 6.5%.

Avand in vedere ca marja neta de 6.5% se regaseste in intervalul cuartilar obtinut pentru societati independente ce desfasoara activitati similare activitatii

de productie de componente auto realizata de .X., contribuabilul considera ca tranzactia respecta principiul preturilor de transfer.

3. In ceea ce privesc tranzactiile desfasurate cu persoanele afiliate in anul 2014 care au facut subiectul analizei privind preturile de transfer, referitoare la:

- servicii de management
- servicii support
- servicii support IT
- servicii aferente transfer matrite

alegerea metodei, a indicatorului de eficienta economica, analiza comparabilitatii, strategia de cautare sunt similare celor prezentate in subcapitolul "Achizitia de piese necesare in procesul de productie".

Rezultatele cautarii in ce privesc tranzactiile enumerate mai sus au subliniat faptul ca pretul platit de .X. pentru aceste servicii respecta prevederile principiului preturilor de transfer, nu sunt excessive sau se situeaza la nivelul pietei, dupa caz.

4. refacturare costuri deplasare China

Costurile privind deplasarea in China, au fost refacturate de .X. fara a se adauga o marja de profit.

Contribuabilul verificat a considerat ca nu s-a identificat niciun element care sa indice ca tranzactia dintre cele doua societati nu respecta prevederile principiului preturilor de transfer, tranzactiile avand caracter exceptional fara a aduce o valoare adaugata importanta societatii .X. Kunshan.

Compararea preturilor de transfer cu principiul pretului de piata.

Achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto 2011-2014

Referitor la strategia de căutare aplicată de societate:

Strategia de căutare aplicată în cadrul dosarului prețurilor de transfer a fost realizată în baza de date AMADEUS (versiune 12, actualizarea nr. 249 din 07.09.2015), pe baza următoarelor criterii:

- (1) Selectarea companiilor active;
- (2) Criteriul geografic: .X.;
- (3) Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;
- (4) Eliminarea societăților neindependente si societățile dependente cu un asociat/actionar ce detine integral capitalul social sau detine direct peste 25% din acesta, conform definitiei părților afiliate din legislatia fiscală din România. Societățile a căror independentă este necunoscută sau cele la care asociatii/actionarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajati au fost incluse în esantion pentru o analiză suplimentară
- (5) Eliminarea societăților comerciale ce detin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială.

Conform informațiilor furnizate în dosarul de prețuri de transfer, urmare aplicării criteriilor menționate anterior de către companie, în baza de date AMADEUS, au rezultat 75 de entități comerciale potențial comparabile.

Referitor la criteriile de căutare din cadrul strategiei de căutare aplicată în baza de date AMADEUS și prezentate în dosarul prețurilor de transfer, considerăm că acestea sunt în concordanță cu liniile directoare OECD și adecvate identificării de entități independente comparabile cu societatea analizată.

Referitor la eșantionul de comparabilitate:

Pe baza acestui eșantion societatea a efectuat o selecție manuală suplimentară în vederea stabilirii eșantionului de comparabilitate. Astfel au fost aplicate următoarele criterii de selecție manuală:

(6) Informații financiare:

Societățile care au înregistrat pierderi operationale pe cel puțin doi din cei trei ani analizați au fost respinse;

(7) Au fost eliminate societățile care au înregistrat marje nete de profit medii negative;

(8) Două societăți au fost eliminate pentru că au înregistrat marja medie de profit mai mare de 50%;

(9) Din informațiile obținute de pe Internet au fost respinse societăți care fac parte din grupuri multinationale, societăți care nu oferă date cu privire la activitățile desfășurate sau care au alt obiect de activitate decât activitatea analizată

Urmare analizei manuale a societăților selectate de către contribuabil în eșantionul final, precum și a motivelor pentru selecție/respingere, s-a constatat faptul că multe din societățile selecționate de contribuabil nu îndeplinesc condițiile de independență, fiind companii afiliate direct sau indirect:

1. XXX

Prevederile art.7 alin.(21) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, definesc persoanele afiliate astfel:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită decel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Intre persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau ne corp orale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare

sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua. "

Prin urmare, menținerea societăților afiliate prezentate mai sus în eșantionul de comparabilitate face ca acesta să fie denaturat, încalcându-se astfel recomandările din Ghidul OECD 2010, punctul 1.33 care precizează că "aplicarea principiului lungimii de brat se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. [...]"

Astfel, **s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil menționate mai sus.**

Selecție în ORBIS - analiză:

Pentru identificarea unui esantion de entități comparabile relevant pentru analiză, strategia aplicată de către societate în baza de date AMADEUS a fost transpusă în baza de date ORBIS, utilizându-se aceleași criterii de căutare:

Pasul 1: Criteriul geografic: a fost realizat acest studiu de comparabilitate pentru societățile din.X.;

Pasul 2: Companii active: în acest pas, au fost excluse toate companiile inactive.

Pasul 3: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: s-a utilizat versiunea NACE Rev. 2, selectându-se codul pentru activitatea de bază a societăților, respectiv Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;

Pasul 4: Statutul de independență: Au fost eliminate societățile neindependente și societățile dependente cu un asociat/actionar ce deține integral capitalul social sau deține direct peste 25% din acesta, conform definiției părților afiliate din legislația fiscală din România. Societățile a căror independență este necunoscută sau cele la care asociații/actionarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați au fost incluse în eșantion pentru o analiză suplimentară. A fost aplicat criteriul de independență

A-, A, A+, U;

Pasul 5: Caracteristicile filiale lor: În completarea pasului de mai sus, s-au eliminat și societățile comerciale ce dețin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială, din cauza probabilității ca aceste societăți să fie implicate și în operațiuni cu părți afiliate cu propriile filiale, motiv pentru care rezultatele financiare ale acestora ar putea fi distorsionate de respectivele operațiuni.

XXXX

Pasul 9: Verificarea manuală: Având în vedere riscul distorsionării rezultatelor societăților potențial comparabile angajate în operațiuni cu entități afiliate, au fost revizuite manual situația de independentă a societăților rămase în esanșionul rezultat. Dacă, pe baza informațiilor prezentate pe site-ul societății și/sau din alte surse de pe internet, a fost stabilit că societatea comercială revizuită manual face parte dintr-un grup multinational și este angajată în operațiuni intragrup, s-au eliminat din esanșion respectivele companii.

Au fost respinse din esanșion acele companii pentru care nu au fost găsite informații suficiente cu privire la activitatea desfășurată. De asemenea, au fost respinse companiile care în baza informațiilor disponibile a fost constatat că desfășoară alte tipuri de activități decât cele deslășurate de societatea testată, respectiv .X. SRL.

Eșanșion final- analiză:

Pe baza rezultatelor selecției manuale realizate, au fost selecționate 6 companii comparabile, conform studiului de comparabilitate anexat, pentru care a fost calculat indicatorul .X. (.X.).

XXXX

Referitor la analiza indicatorului economic

Din analiza indicatorului .X., pentru cele 6 societăți din eșanșion, s-au stabilit quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată.

Pentru perioada 2011 - 2014 valorile acestora, calculate de baza de date
XXXXX

Pentru societățile testate .X. -.X., .X. KG și .X. SRL, s-a verificat indicatorul financiar .X., în baza datelor financiare din programul ORBIS.

În baza de date ORBIS nu sunt disponibile date pentru societățile .X. -.X. și .X. KG, astfel nu s-a putut calcula indicatorul.

În perioada 2011-2014, .X. SRL, a obținut următoarele valori:

.X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

.X. SRL .X.

Valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situează sub valoarea Cuartilei 1 (au vândut sub prețul pieței), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1.30 la valoarea mediane 3.15, calculate pentru societățile independente comparabile iar pentru anul 2012 se situează peste Cuartila 3 (au vândut peste prețul pieței).

Pentru anul 2013 nu se impun ajustări.

Ajustarea se va face în oglindă, în situația de față, dat fiind că partea testată este o societate afiliată .X.. În timpul controlului s-a constatat că tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, respectiv .X. .X. Germania, care nu au fost realizate conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, **astfel contravaloarea prețului de transfer**

stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare cu societati care efectueaza activitati si tranzactii comparabile cu .X. .X., astfel marja profitului din perioada 01.01.2014-31.12.2014 stabilita de organele de inspectie fiscala este mai mica decat mediana marjei profitului din exploatare pentru esantionul selectat, iar in dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscale reiese că pretul de transfer este calculat prin metoda cost-plus, care consta in aplicarea unei marje de profit asupra costului de productie. Marja profitului din perioada 2014 stabilita de organele de inspectie fiscala fiind mai mica decat mediana marjei profitului din exploatare pentru esantionul selectat, din aplicația ORBIS, **s-a procedat la ajustarea veniturilor pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor derulate cu .X. .X. Germania.**

Prin aplicarea metodei metodei cost-plus s-a stabilit veniturile care trebuiau realizate pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor vandute, in consecinta veniturile din tranzactiile cu .X. au fost ajustate in anul 2014 cu suma totala de **.X. lei.**

Ca urmare veniturile care trebuiau luate in calculul profitului impozabil datorat la sfarsitul fiecarui trimestru, din cursul anului, asa cum prevede art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.13 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt:

- la trim.I 2014 .X. lei ;
- la trim.II 2014 .X. lei;
- la trim.III 2014 .X. lei.

Referitor la analiza indicatorului economic

Din analiza indicatorului .X., pentru cele 6 societăți din eșantion, s-au stabilit quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată.

Pentru perioada 2011 - 2014 valorile acestora, calculate de baza de date ORBIS, sunt următoarele:

INTERVAL .X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

Minim 2.X.

Cuartila .X.

Mediana .X.

Cuartila .X.

Maxim .X.

Pentru societatile testate .X. -.X., .X. KG si .X. SRL, s-a verificat indicatorul financiar .X., in baza datelor financiare din programul ORBIS.

In baza de date ORBIS nu sunt disponibile date pentru societatile .X. -.X. si .X. KG, astfel nu s-a putut calcula indicatorul.

In perioada 2011-2014, .X. SRL, a obtinut urmatoarele valori:

.X. 2011 .X. 2012 .X. 2013 .X. 2014

.X. SRL .X.

Valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situeaza sub valoarea Cuartilei 1 (au vândut sub pretul pietei), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1.30 la valoarea medianei 3.15 (sau cuartilei 1), calculate pentru societatile independente comparabile iar pentru anul 2012 se situeaza peste Cuartila 3 (au vandut peste pretul pietei).

Ajustarea se va face in oglinda, in situatia de fata, dat fiind ca partea testata este o societate afiliata .X. .X..

Din analiza efectuata s-au retinut implicatiile indicatorilor constatati prin consultarea bazei de date din aplicatia ORBIS privind dosarul preturilor de transfer asupra rezultatelor fiscale constatate de catre echipa de inspectie fiscala.

Utilizând baza de date din aplicatia ORBIS, pusa la dispozitie de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, au fost accesate diferite criterii de cautare, utilizate pentru a selecta societati care efectueaza activitati și tranzactii comparabile cu .X. .X..

Ca urmare a procesului de cautare si selectie efectuat in baza de date din aplicatia ORBIS pentru societatile de pe piata europeana admise, care sunt in numar de 6 de societati comerciale independente, mediana marjei profitului din exploatare aferenta anului 2014 pentru esantionul selectat este de 3,15 %, respectiv media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.

In dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscala se mentioneaza ca pretul de transfer este calculat prin metoda cost-plus, care consta in aplicarea unei marje de profit asupra costului de productie. In ceea ce priveste marja profitului in anul 2014 inregistrata de .X. .X., organele de inspectie fiscala au stabilit o marja a profitului de -5%, astfel:

-Veniturile din exploatare sunt in suma de .X. lei

-Veniturile realizate din tranzactii cu persoane afiliate - .X. sunt in suma de .X. lei, reprezentând 97.12 % din total venituri de exploatare.

-Venituri din exploatare ajustate sunt in suma de .X. lei;

-Venituri din exploatare aferente veniturilor din tranzactii cu persoane afiliate- .X. sunt în suma de .X. lei (.X.+X.).

Marja profitului din exploatare realizata de agentul economic este de 5 %.

Intrucat valoarea indicatorului .X. al .X. SRL pentru anul 2014 se situeaza sub valoarea Cuartilei 1 (au vandut sub pretul pietei), motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1.30 la valoarea medianei 3.15, organele de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor derulate cu .X. prin utilizarea metodei cost-plus, avand la baza urmatoarele prevederi legale: art.11 alin.(1) și (2) și art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22 24, 26 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(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. [...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conform prevederilor pct.22, 24 și 26 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea

evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. **Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

[...]

26. Metoda cost-plus

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate,

această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de *"transfer al prețurilor"*, practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri *"speciale"* și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și *"orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."*

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

"1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile între companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori

pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

Referitor la argumentele contestatarei privind **tranzacția de achiziție de piese necesare în procesul de producție componente auto desfășurată în anul 2014**, conform cărora organele de inspecție fiscală au recalculat valoarea indicatorului .X. al .X. S.R.L. .X. aferent întregii activități a acesteia pe baza datelor furnizate de programul ORBIS, fără a lua în considerare faptul că societatea .X. S.R.L. .X. este implicată și în alte tranzacții desfășurate, atât cu societăți afiliate, cât și cu societăți independente, vânzările realizate către .X. S.R.L. reprezentând doar o parte din veniturile totale obținute în cursul anului 2014 de către .X. S.R.L. .X..

De asemenea, se arată că organele de inspecție fiscală au respins calculul furnizat de .X. S.R.L. .X. ce arată că indicatorul .X. obținut de aceasta în urma tranzacției cu .X. S.R.L este de 8,32%.

Societatea invocă în susținere pct.41 ultimul alineat din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.2.77, 2.78 și 3.9 din Ghidul OCDE și consideră că analiza tranzacției în cauză, din perspectiva prețurilor de transfer, trebuie efectuată prin compararea indicatorului .X. aferent tranzacției controlate cu indicatorul .X. obținut pentru societăți comparabile independente.

Totodată susține că potrivit secțiunii 6.1.5. din dosarul prețurilor de transfer pe anul 2014 marja netă aplicată de .X. S.R.L. .X. la totalul cheltuielilor operaționale aferente producției pieselor comandata de .X. S.R.L a fost cuprinsă între 2% și 9,5% fiind diferită de la un cumpărător la altul în funcție de termenii contractuali agreeți cu fiecare cumpărător și de condițiile fiecărei tranzacții.

Având în vedere prevederile Ghidului OCDE privind prețurile de transfer menționat, consideră că organele de inspecție fiscală ar trebui să ia în considerare la analiza respectării principiului prețului de piață pentru tranzacția privind achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto indicatorul .X. aferent doar acestei tranzacții și furnizat de .X. S.R.L .X. și nu indicatorul de 1,30% calculat având în vedere totalul veniturilor din exploatare și cheltuielilor din exploatare declarate de .X. S.R.L .X. în situațiile financiare.

Societatea consideră că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală este eronată întrucât s-a pornit de la indicatorul .X. obținut în urma consultării bazei de date ORBIS, indicator calculat pentru întreaga activitate operațională a .X. S.R.L .X. în 2014 și nu pe baza indicatorului .X. aferent tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto tranzacție analizată în cadrul Dosarului de prețuri de transfer aferent anului 2014 și supusă verificării.

Față de aceste argumente se reține că prevederile art.7 pct.21 lit.c) din din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, definesc persoanele afiliate astfel:
„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită decel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua. ”

Prin urmare, menținerea societăților afiliate în eșantionul de comparabilitate face ca acesta să fie denaturat, încalcându-se astfel recomandările din Ghidul OECD 2010, punctul 1.33 care precizează că *"aplicarea principiului lungimii de brat se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. [...]"*.

Astfel, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor constatate.

Ca urmare, s-a pornit de la indicatorul .X. obținut în urma consultării bazei de date ORBIS, pe un eșantion de 6 societăți reprezentative selecționate și s-au stabilit quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pe fiecare an din perioada analizată 2011-2014.

Pentru societățile testate .X. .X., .X. KG și .X. SRL s-a verificat indicatorul financiar .X. în baza datelor financiare ORBIS.

În baza de date ORBIS nu sunt disponibile date pentru societățile .X. .X. și .X. KG astfel că nu s-a putut calcula indicatorul, iar pentru .X. SRL .X. pe anul 2014 valoarea indicatorului se situează sub valoarea quartilei 1 motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor impozabile de la 1,30 la 3,15 calculate pentru societăți comparabile independente, iar pentru anul 2012 valoarea indicatorului se situează peste valoarea quartilei 3, pentru anul 2013 neimpunându-se ajustări.

În ceea ce privește argumentele contestatarei referitoare la tranzacția de producție de componente auto desfășurată cu societatea afiliată .X. .X. Germania conform cărora în mod eronat organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile impozabile ale societății, deoarece analiza economică a tranzacției privind Producția de componente auto, prezentată la capitolul 6.2 din Dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2014 este distinctă și

diferită de analiza economică a tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție componente auto prezentată la capitolul 6.1 din Dosarul prețurilor de transfer pentru 2014.

La secțiunea 6.2 este efectuată o analiză economică completă a acestei tranzacții. Astfel, în cadrul strategiei de căutare pentru tranzacția privind Producția de componente, unul din criteriile de căutare a fost codul CAEN 2932 „Fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule”. Acesta este diferit de codurile CAEN utilizate în strategia de căutare aferentă tranzacției privind achiziția de piese necesare în procesul de producție.

Față de aceste argumente se reține că strategia de căutare aplicată de societate a fost transpusă în cea aplicată de organele de inspecție fiscală, respectiv societatea a avut la bază selecția realizată în baza de date AMADEUS versiunea 12, actualizare 249 din 07.09.2015, conform următoarelor criterii:

1: Criteriul geografic: din.X.;

2: Selectarea companiilor active;

3: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;

4: Eliminarea societăților neindependente și societățile dependente cu un asociat/acționar ce deține integral capitalul social sau deține direct peste 25% din acesta, conform definiției părților afiliate din legislația fiscală din România. Societățile a căror independență este necunoscută sau cele la care asociații/acționarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați au fost incluse în eșantion pentru o analiză suplimentară.

5: Eliminarea societăților comerciale ce dețin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială.

Informațiile furnizate în dosarul prețurilor de transfer, urmarea aplicării criteriilor de mai sus, în baza de date AMADEUS, au condus la un rezultat egal cu 75 de entități comerciale potențial comparabile.

Selecția efectuată de organele de inspecție fiscală s-a efectuat în baza de date ORBIS cu transpunerea aceluiași criterii de selectare din baza de date AMADEUS.

Referitor la criteriile de căutare din cadrul strategiei de căutare aplicată în baza de date ORBIS și cele prezentate în dosarul prețurilor de transfer acestea sunt în concordanță cu prevederile liniilor directoare OCDE paragrafele 2.77 și 2.78 :

„În principiu doar acele elemente care a) sunt legate direct sau indirect de tranzacția controlată analizată și b) sunt de natură operațională ar trebui luate în considerare la determinarea marjei nete de profit în vederea aplicării metodei marjei nete. Costurile și veniturile care nu au legătură cu tranzacția controlată analizată ar trebuie excluse acolo unde acestea afectează în mod

material comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate. Este necesar un nivel de segmentare al informațiilor financiare ale contribuabilului la determinarea sau testarea marjei nete de profit obținut din tranzacția controlată [...] Prin urmare, ar fi nepotrivită aplicarea metodei marjei nete la nivelul întregii activități a societății, dacă aceasta este implicată într-o varietate de tranzacții controlate ce nu pot fi comparate corect, la nivel agregat, cu cele desfășurate de societăți independente”.

Criteriile de căutare din baza de date ORBIS utilizate de organele de inspecție fiscală au la bază următorii pași:

Pasul 1: Criteriul geografic: a fost realizat acest studiu de comparabilitate pentru societățile din.X.;

Pasul 2: Companii active: în acest pas, au fost excluse toate companiile inactive.

Pasul 3: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității: Codul 2221 Fabricarea placilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic; 2790 Fabricarea altor echipamente electrice;

Pasul 4: Statutul de independență: Au fost eliminate societățile neindependente și societățile dependente cu un asociat/actionar ce detine integral capitalul social sau detine direct peste 25% din acesta, conform definiției părților afiliate din legislația fiscală din România. Societățile a căror independență este necunoscută sau cele la care asociații/actionarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați au fost incluse în etanșon pentru o analiză suplimentară.

Pasul 5: Caracteristicile filialelor lor: În completarea pasului de mai sus, s-au eliminat și societățile comerciale ce detin o participare directă sau totală de cel puțin 25% la o filială, din cauza probabilității ca aceste societăți să fie implicate și în operațiuni cu părți afiliate cu propriile filiale, motiv pentru care rezultatele financiare ale acestora ar putea fi distorsionate de respectivele operațiuni.

Prin aplicarea aceluși criterii de selecție în baza de date ORBIS au rezultat 516 de entități comerciale potențial comparabile.

S-au urmat alți 3 pași și anume:

Pasul 6: Au fost eliminate 76 de societăți aflate în startup (2013-2015)

Pasul 7: Date financiare insuficiente: societățile care nu au raportat date financiare în cel puțin doi ani din perioada 2011 - 2014 au fost excluse din cadrul esanșonului, pe motivul că dacă societățile nu fac raportări. În mod consecvent în fiecare an, este posibil ca datele comunicate să nu fie exacte.

Pierdere agregată: În cadrul acestui pas s-au eliminat acele companii care au înregistrat pierdere din exploatare agregată. Acest test a luat în calcul rezultatul din exploatare pe toată perioada verificată (2011 - 2014). Dacă rezultatul agregat din exploatare a fost negativ, s-a exclus acea companie din esanșon.

Astfel, au fost eliminate 242 societăți.

Pasul 8: Rezultate extreme: s-au exclus din esanșon societățile cu o rată a rentabilității costurilor totale care pentru cel puțin un an din cei patru ani

analizati a fost mai mica sau egala cu -50% sau mai mare sau egala cu 50%. (au fost eliminate X societati).

Pasul 9: Verificarea manuală: Având în vedere riscul distorsionării rezultatelor societăților potențial comparabile angajate în operațiuni cu entități afiliate, au fost revizuite manual situația de independentă a societăților rămase în eșantionul rezultat. Dacă, pe baza informațiilor prezentate pe site-ul societății și/sau din alte resurse de pe internet, a fost stabilit că societatea comercială revizuită manual face parte dintr-un grup multinational și este angajată în operațiuni intragrup, s-au eliminat din eșantion respectivele companii.

Organele de inspecție fiscală au respins din eșantion acele companii pentru care nu au fost găsite informații suficiente sau care desfășoară alte tipuri de activități decât societatea testată.

În baza eșantionului de comparabilitate s-a efectuat o selecție manuală cu următoarele criterii:

(7) Au fost eliminate societățile care au înregistrat marje nete de profit medii negative;

(8) Doua societăți au fost eliminate pentru că au înregistrat marja medie de profit mai mare de 50%;

(9) Din informațiile obținute de pe Internet au fost respinse societăți care fac parte din grupuri multinationale, societăți care nu oferă date cu privire la activitățile desfășurate sau care au alt obiect de activitate decât activitatea analizată

Urmarea analizei manuale a societăților selectate de către contribuabil în eșantionul final s-a constatat că multe din societățile selecționate nu îndeplinesc condițiile de independentă fiind companii afiliate direct sau indirect.

Astfel au rezultat un număr de 5 astfel de companii, menținerea acestora conducând la încălcarea recomandărilor de la pct.1.33 din Ghidul OCDE care precizează că *„aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente”*.

Deci în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății din aceste tranzacții.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei.

*
* *

Potrivit celor analizate la cap.III B pct.1-11 din prezenta decizie s-au dispus următoarele soluții:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL pentru (pct.1,2,4-10):
 - impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
 - TVA în sumă de .X. lei.
- desființarea parțială a deciziei de impunere contestată pentru (pct.3):
 - impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
 - TVA în sumă de .X. lei.

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

- **.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor fiscale principale.

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

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

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată contestația.

De asemenea, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere contestată.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

„ART.119

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

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

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

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește cota aplicată și perioada pentru care acestea au fost calculate, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, organul de soluționare a contestației va proceda la:

- respingerea contestației ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

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

- desființarea parțială a deciziei de impunere contestată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

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

D E C I D E:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-AB .X. /30.03.2016 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;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AB .X. /30.03.2016 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;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- **.X. lei** TVA
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL** pentru capătul de cerere referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2009.

Punctele 2 și 3 din dispozitivul prezentei decizii pot fi atacat la Curtea de Apel **.X. Iulia** sau la Curtea de Apel **.X.**, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
.X.