



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

ANAF

Direcția Generală de Administrare
 a Marilor Contribuabili

**Agenția Națională de
 Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
 Marilor Contribuabili
 Serviciul Soluționare Contestații**

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
 Corp A, sector 3, București
 Tel: 021 4089450
 Fax: 021 4089301
 e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 23/2016
 privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX SRL
 înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
 din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
 sub nr. **SSC 1011/11.02.2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr.A-SLP266/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr.SSC 1011/2016, asupra contestației formulate de **SC XXX SRL** cu sediul social în localitatea ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X, având cod unic de înregistrare nr.X.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-X/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 și are ca obiect suma totală de **X lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit,
- penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,
- penalități de întârziere în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

SC XXX SRL, figurează la poziția nr. X din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data

primirii titlului de creanță contestat, respectiv **29.12.2015**, conform confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba respectiv **26.01.2016**, conform ștampilei Registraturii acestei direcții, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC XXX SRL**.

I. **SC XXX SRL** (denumită în continuare „XXX”) solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a plății unor sume suplimentare cu titlu de TVA, impozit pe profit și accesorii aferente, urmare a necordării dreptului de deducere pentru cheltuieli și TVA aferente serviciilor prestate de XXX GmbH Austria (denumită în continuare „XXX Austria”) și de la XXX Deutschland GmbH X Germania (denumită în continuare „XXX Germania”) pentru următoarele motive de fapt și de drept:

Prezentarea cadrului contractual încheiat cu XXX Austria și XXX Germania

XXX a încheiat cu XXX Austria în data de 03.01.2008 un contract de prestări servicii în baza căruia XXX Austria a prestat pentru beneficiul XXX serviciile care au făcut obiectul verificării de către organele de control, contract care are forma unui acord de tip cadru și care acopera o gama diversă de servicii prestate de XXX, respectiv: consultanță de specialitate din partea unor manageri profesioniști în gestionarea companiei; asistență în tehnologia de producție; asistență și consiliere privind monitorizarea și punerea în aplicare a legislației cu privire la securitate și mediu; asistență pentru finanțare; asistență pentru obținerea celor mai bune condiții de asigurare; furnizarea de sfaturi comerciale, cum ar fi pentru comercializarea spumelor tehnice; asistență pentru dezvoltarea piețelor de export, asistență în dezvoltarea unei rețele de unități de tăiere.

XXX a încheiat cu XXX Germania în data de 07.02.2007 contractul de prestări servicii în baza căruia XXX Germania a prestat pentru beneficiul societății serviciile care au făcut obiectul verificării de către organele de control, contract care are forma unui acord de tip cadru și care acopera o gama diversă de servicii prestate de către XXX Germania,

respectiv: consultanță de specialitate din partea unor manageri profesioniști în gestionarea companiei; asistență în tehnologia de producție; asistență și consiliere cu privire la securitate și mediu; asistență în domeniul achizițiilor de materii prime; furnizarea de sfaturi comerciale, cum ar fi pentru comercializarea spumelor tehnice; asistență pentru dezvoltarea piețelor de export; asistență în dezvoltarea unei rețele de unități de tăiere; susținerea de diverse seminarii; întâlniri și traininguri pentru beneficiul societății.

Pentru serviciile prestate, fiecare dintre cele două societăți a perceput o compensație de 1.000 euro/zi pentru activitatea consultantilor și de 1.500 euro/călătorie pentru fiecare călătorie de afaceri în legătură cu activitatea de consultanță.

Facturile primite de societate atât de la XXX Austria cât și de la XXX Germania au fost însoțite de anexe care cuprind: numele consultantului detașat din Austria/Germania, numărul de zile lucrate și perioada în care au fost furnizate serviciile, costul și descrierea serviciilor, aspecte reținute și de organul de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Scurtă prezentare a documentelor justificative care au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali

XXX deține documente justificative care atestă prestarea efectivă a acestor servicii, precum și faptul că aceste servicii au fost achiziționate în scopul desfășurării operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile, documente care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere volumul foarte mare al documentației justificative deținute de societate și prezentate inspectorilor fiscali, care cuprinde detalii pentru fiecare serviciu prestat și facturat de către XXX Austria și respectiv XXX Germania, precum și faptul că aceste documente erau în limba engleza, la solicitarea inspectorilor fiscali a pus la dispoziția acestora sinteze în limba română a serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania. Astfel, societatea a prezentat inspectorilor fiscali, pentru fiecare persoană din cadrul XXX Austria și, respectiv XXX Germania, care a fost implicată în prestarea de servicii în beneficiul societății, câte o sinteză în limba română în cuprinsul căreia a prezentat activitățile desfășurate de respectiva persoană în fiecare an în care a desfășurat activități în beneficiul societății, cu indicarea perioadei în care au fost prestate activitățile, a naturii activităților desfășurate și a modului în care s-a realizat activitatea.

Aceste sinteze au fost realizate pe baza documentelor justificative iar pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, inspectorii fiscali nu au solicitat societății să prezinte traduceri în limba română a tuturor documentelor, ci doar sinteze în limba română a serviciilor prestate de cei doi prestatori.

Mai mult, contestatara precizează că serviciile facturate de XXX Austria și XXX Germania au fost prestate efectiv pentru beneficiul societății,

menționând în cuprinsul contestației cu titlu exemplificativ documentele care atestă deplasările în România ale persoanelor care demonstrează prestarea efectivă și scopul acestor servicii, respectiv documentele care atestă deplasările în România ale persoanelor care au prestat serviciile (cazare, bilete de avion, etc.) și documente care atestă natura serviciilor prestate (rapoarte de lucru, minute ale ședințelor, concluziile, analizele și recomandările consemnate în scris; proceduri elaborate; proiecte realizate; corespondență prin e-mail între reprezentanții XXX Austria și XXX Germania, pe de o parte și reprezentanții societății; pe de altă parte, machete privind contabilitatea managerială/de gestiune; machete ale bugetelor de venituri și cheltuieli sau ale bugetelor de investiții; calculatii de cost etc.).

Tipurile de documente prezentate organului de inspecție fiscală sunt adaptate naturii fiecărui serviciu prestat de XXX Austria și XXX Germania iar, în general, fiecare dintre aceste documente cuprinde raspunsuri/soluuții/analize cu privire la problemele cu care s-a confruntat societatea în diverse domenii (tehnic, financiar, contabil, investiții, dezvoltare, comercial etc.)

Totodată, toate documentele justificative menționate anterior au fost transmise inspectorilor fiscali în 2 bibliorafturi. Deși societatea a solicitat organului de inspecție fiscală un termen rezonabil pentru a pregăti în limba română documentația cu privire la serviciile prestate, inspectorii fiscali nu au răspuns solicitării societății.

La momentul la care societatea a predat inspectorilor fiscali cele două bibliorafturi cu documente, aceștia nu au fost de acord să semneze documentul care cuprindea lista documentației prezentate, și anume opisul întocmit de societate. Astfel, inspectorii fiscali nu au dorit să confirme faptul că societatea le-a transmis efectiv cele două bibliorafturi cu documente, și nu doar lista cu documente, documente care au fost însoțite de opis.

Descrierea pieței în care operează societatea

XXX precizează că piața spumelor poliuretanică este reprezentată de o industrie de dimensiuni reduse, care utilizează tehnologii de producție specializate. Întrucât este un domeniu extrem de specializat din punct de vedere tehnologic, pe piață nu pot fi identificați consultanți independenți care să poată oferi suport societăților române care activează în acest domeniu.

Astfel, în piață nu există disponibile pe scară largă și în mod liber cunoștințe despre acest domeniu al industriei, astfel că, ori de câte ori societatea are nevoie de asistență de specialitate, ea nu poate obține suport de la alți prestatori decât cei din cadrul grupului.

Necesitatea contractării serviciilor de la societăți din cadrul grupului

XXX precizează că nu se pot realiza progrese tehnice strict pe plan local, fără contribuția centrelor industriale cu puternice funcțiuni de cercetare și dezvoltare în domeniul spumelor poliuretanică, așa cum este XXX Germania. În acest context, chiar dacă societatea are angajați proprii ale căror fișe de post stabilesc funcțiuni legate de procesele industriale de spumare, calitate, certificare industrială, punere în funcțiune a utilajelor, automatizări, etc, toate dezvoltările industriale ale societății ar fi fost imposibil să fie realizate fără suportul tehnic al colegilor experimentați din cadrul grupului XXX. Cu titlu exemplificativ, suportul tehnic oferit de XXX Germania a constat în: certificări și audituri tehnice pentru acceptarea la clienții mondiali de talie mare, instalări și automatizări și formare în tehnologiile aferente.

Astfel, vizitele consultanților din cadrul XXX Austria și XXX Germania au adus plus-valoare societății atât din perspectiva dezvoltării în ceea ce privește rezultatele și gradul de eficiență a producției, cât și din perspectivă comercială, de investiții și financiară, toate aceste fapte rezultând în mod clar și detaliat din documentele justificative aferente serviciilor tehnice prestate de XXX Germania și serviciilor prezentate de XXX Austria și care au fost prezentate organului de control pe parcursului inspecției fiscale.

Societatea consideră că descrierea condițiilor de piață împreună cu descrierea naturii concrete a serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania prezentată mai sus succint și în detaliu în sintezele în limba română și în documentele justificative prezentate inspectorilor fiscali, reprezintă o justificare temeinică a serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania.

Contestatară mai precizează că, politica grupului XXX cu privire la cuantumul serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania pentru beneficiul societății și care au fost facturate acesteia este una prudentă, care demonstrează că acești doi prestatori au avut drept obiective susținerea activității societății inclusiv prin evitarea alocării de costuri care pot fi considerate exagerate. Concret, cuantumul total al serviciilor prestate și facturate de XXX Austria și XXX Germania reprezintă un procent de 0,7 % din cifra de afaceri totală înregistrată de societate în perioada verificată.

Cadrul legal internațional în temeiul căruia XXX Austria și XXX Germania au facturat serviciilor prestate pentru beneficiul societății

În baza prevederilor liniilor directe emise de OECD în domeniul preturilor de transfer, societățile din cadrul grupurilor multinationale care prestează servicii necesare pentru desfășurarea activităților filialelor lor, cum este cazul serviciilor prestate de XXX Austria și

XXX Germania pentru societate, au obligația să factureze filialelor lor aceste servicii cu respectarea principiului pretului de piață.

Mai mult, o astfel de obligație este impusă societăților prestatoare de servicii (cum sunt XXX Austria și XXX Germania) de legislația fiscală aplicabilă în statele lor de rezidență. În perioada verificată, atât Austria cât și Germania, au impus societăților rezidente, prin legislație, să factureze serviciile prestate către filialele lor cu respectarea liniilor directe emise de OECD în materie de prețuri de transfer precum și cu respectarea principiilor prețurilor de piață.

Din acest motiv, atât XXX Austria cât și XXX Germania au perceput onorarii pentru serviciile prestate pentru beneficiul societății, care au fost considerate drept venituri impozabile la nivelul XXX Austria și XXX Germania, fiind supuse cotelor de impozit pe profit din tarile respective.

Cu privire la motivele invocate de echipa de inspecție fiscală pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania, privind în principal, pretinsa lipsă a documentelor justificative prezentate de societate, contestatara menționează că însăși solicitarea prezentării de documente justificative pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor servicii reprezintă o încălcare a prevederilor legale în materie de TVA.

Societatea a furnizat inspectorilor fiscali documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor de către XXX Austria și XXX Germania (anexele nr.6-nr.10 la contestație).

Totodată, consideră că inspectorii fiscali au menționat în mod eronat și abuziv faptul că documentele justificative ar fi fost prezentate de societate în limba engleză în condițiile în care aceasta a prezentat inspectorilor fiscali la solicitarea acestora sinteze în limba română a serviciilor prestate iar societatea și-a exprimat în scris disponibilitatea de a traduce în limba română tot volumul de documente justificative, însă inspectorii nu au solicitat traduceri în limba română.

Cu privire la condițiile de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania, contestatara precizează că îndeplinește condițiile de deducere a TVA prevăzute de lege în legătură cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania, respectiv condițiile de fond și formă iar legea fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea exclusiv a celor două cerințe enunțate anterior și nu specifică niciun alt document în afara de factura.

Având în vedere faptul că societatea deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, aceasta consideră că a îndeplinit toate condițiile de formă necesare exercitării dreptului de deducere a TVA aferente serviciilor achiziționate. În acest sens, societatea invocă Decizia nr.864/11.12.2006 pronunțată de Curtea de Apel Bacău. Astfel,

justificarea dreptului de deducere a TVA a fost efectuată cu documente legal aprobate, fiind astfel îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 din Codul fiscal. Cu toate acestea, societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală o serie de documente justificative.

Astfel, pentru fiecare din cei doi prestatori de servicii, serviciile au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile iar XXX deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Totodată, existența și corectitudinea facturilor emise de XXX Austria și de XXX Germania nu au fost puse în discuție de către inspectorii fiscali, ci au fost în totalitate acceptate de către aceștia.

Contestatară menționează că XXX Austria a prestat către XXX servicii de asistență în domeniul vânzării, servicii de organizare și coordonare a activității societății, servicii de asistență tehnică, servicii de management financiar și controlling, servicii în domeniul managementului operațional și al managementului de criză, servicii de asistență în domeniul IT iar XXX Germania a prestat către XXX servicii în domeniul tehnologiei de producție a spumei, servicii în domeniul producției, tehnologiei și investițiilor, servicii în domeniul managementului calității, asistență în domeniul dezvoltării afacerilor societății, servicii de asistență în domeniul industrial, asistență în menținerea și îmbunătățirea relațiilor cu clienți cheie, asistență servicii IT, asistență servicii design, servicii tehnice legate de activitatea de producție, asistență vânzări, asistență negocieri.

Totodată, detaliaza în cuprinsul contestației persoanele care au prestat serviciile, calitatea acestora în cadrul XXX Austria și XXX Germania, activitățile desfășurate, scopul pentru care XXX a angajat aceste servicii și documentele justificative privind prestarea efectivă și faptul că aceste servicii au fost contractate în vederea desfășurării de operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere.

Cu privire la motivele invocate de inspectorii fiscali pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de XXX Austria:

În primul rand, contestatară menționează că cerința ca serviciile să fie justificate cu documente precum „situații de lucrări, procese verbale de lucrări, studii de fezabilitate sau alte asemenea”, nu este aplicabilă în materie de TVA, aceasta fiind o cerință impusă exclusiv la titlul II impozitul pe profit și nu are nicio relevanță față de criteriile de deducere a TVA aferente serviciilor achiziționate. Mai mult, prevederile titlului II Impozit pe profit sunt aplicabile exclusiv la nivelul României, în timp ce prevederile Titlului TVA sunt armonizate cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului UE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, fiecare dintre cele două titluri conținând prevederile aplicabile exclusiv în scopul respectivului titlu, fără a exista vreo conexiune între regulile în materie de impozit pe profit și regulile aplicabile în materie de TVA.

Astfel societatea apreciază că inspectorii fiscali ar fi trebuit să analizeze dreptul de a deduce TVA exclusiv prin aplicarea prevederilor în materie de TVA.

În al doilea rând, organele de inspecție fiscală nu au invocat în mod corect textul de lege prevăzut de art. 21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu Normele metodologice de aplicare a acestui articol, societatea putând prezenta conform legii „orice alte materiale corespunzătoare” și nu documente similare situațiilor de lucrări, proceselor verbale de lucrări și studiilor de fezabilitate.

În al treilea rând, acest motiv este în contradicție cu cel de-al doilea motiv invocat de inspectorii fiscali și cu situația de fapt prezentată de societate întrucât societatea a prezentat sinteze ale serviciilor prestate precum și o colecție de mesaje transmise prin poșta electronică, puncte de vedere, observații, recomandări, respectiv a prezentat o gamă largă de documente care demonstrează prestarea serviciilor și utilizarea acestora pentru desfășurarea de operațiuni taxabile /scutite cu drept de deducere: agende ale întâlnirilor, rapoarte de lucru, studii, planuri de acțiune, documente care atestă transportul și cazarea delegaților.

În ceea ce privește motivul invocat de organele de inspecție fiscală conform căruia serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania s-ar suprapune cu serviciile angajaților/auditorilor/ altor reprezentanți ai prestatorilor/ activităților XXX Germania, societatea precizează că nu au existat suprapuneri între serviciile prestate de XXX Austria, pe de o parte, și activitățile angajaților/ auditorilor/ altor reprezentanți ai XXX Austria/reprezentanților XXX Germania, pe de altă parte.

În ceea ce privește argumentul invocat de organele de inspecție fiscală, potrivit căruia, în lipsa relațiilor de afiliere, societatea nu ar fi contractat serviciile și aceste servicii ar fi avut drept scop realizarea de beneficii pentru asociați, care se transferă acestora prin dividende, societatea menționează că serviciile prestate de XXX Austria au fost necesare pentru desfășurarea activității societății, care constă în efectuarea de operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere. Astfel însuși faptul că aceste servicii și-au demonstrat fără tăgadă necesitatea pentru activitatea societății, exclude *sine die* faptul că serviciile ar reprezenta activități care sunt în sarcina acționarului și pentru care acesta ar trebui să își obțină beneficiile prin intermediul dividendelor.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a interpretat eronat prevederile pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără a lua în considerare faptul că serviciile de consultanță prestate de XXX Austria reprezintă servicii desfășurate strict pentru beneficiul XXX și nu se încadrează în categoria serviciilor de conducere și administrare a căror bază legală este strict relația juridică dintre XXX Austria în calitate de acționar și XXX în calitate de filială.

În acest sens, societatea invoca pct.7.6, pct.7.8, pct.7.9, pct.7.10 și pct.7.14 din Liniile Directoare OECD.

În concluzie, cheltuielile cu serviciile prestate de XXX Austria, nu reprezintă activități ale actionarului în sensul prevederilor pct.41 din Normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul fiscal iar organele fiscale în mod nelegal au considerat că aceste costuri intra sub incidența acestor prevederi legale.

Societatea susține că prin documentele justificative a demonstrat faptul că serviciile prestate de XXX Austria au fost destinate desfășurării de operațiuni taxabile /scutite cu drept de deducere.

Cu privire la motivația inspectorilor fiscali de a respinge dreptul de a deduce TVA „având în vedere natura serviciilor achizitionate, astfel cum acestea au fost prezentate (...) în capitolul privind impozitul pe profit”, contestatara susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dreptul de deducere exclusiv prin aplicarea prevederilor în materie de TVA.

În plus, în ceea ce privește achizițiile de servicii de la XXX Germania, societatea reiterează că o reîncastrare a cheltuielilor cu serviciile prestate de XXX Germania în categoria costuri ale actionarilor și , ca urmare, stabilirea caracterului nedeductibil al acestor cheltuieli ar putea fi susținută, cel puțin la nivel teoretic, doar pentru cheltuielile cu serviciile prestate de un actionar al societății.

Contestatara menționează că XXX este deținută integral de XXX Austria, fapt pentru care argumentația conform căreia serviciile prestate de XXX Germania ar intra în categoria costuri ale actionarilor, invocata pentru a respinge deductibilitatea TVA aferente acestor servicii, este invalidă și nelegală, deoarece XXX nu ar fi putut distribui sub nicio formă dividende către XXX Germania atâta timp cât XXX Germania nu a avut niciodată calitatea de asociat al XXX.

De asemenea, societatea precizează, având în vedere natura serviciilor prestate de XXX Germania, precum și necesitatea acestor servicii în special din punct de vedere industrial, rezultă fără echivoc că XXX a avut nevoie de serviciile prestate de XXX Germania și le-ar fi achiziționat indiferent dacă erau prestate de o persoană independentă sau de o persoană afiliată.

Contestatara susține că îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania, astfel cum au fost prevăzute la art. 21 alin.(1) și art. 21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal și anume; existența unui contract, serviciile sunt efectiv prestate, societatea deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor precum și dovada caracterului necesar al cheltuielilor.

Mai mult, în ceea ce privește condiția de necesitate a serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania pentru XXX, acest fapt este probat inclusiv în dosarul prețurilor de transfer pe care societatea l-a pus la dispoziția echipei de control. Totodată, în dosarul prețurilor de transfer se analizează dacă societatea respectă principiul valorii de piață în ceea ce privește serviciile pe care le primește de la XXX Austria și XXX Germania, analiză care se bazează pe metoda comparării prețurilor, fiind indicate tranzacții necontrolate similare cu serviciile de management și consultanță primite de către XXX. Potrivit analizei de comparabilitate, s-a concluzionat ca tranzacția în cauza respecta principiul prețurilor de transfer.

Contestatară precizează că serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu intră în categoria serviciilor prestate de aceste societăți în calitate strictă de acționar și ar fi fost necesare societății inclusiv în lipsa unor relații de afiliere între părți. Astfel, cheltuielile cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu reprezintă activități ale acționarului în sensul prevederilor pct.41 din normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal.

Societatea susține că îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania, astfel cum au fost prevăzute la art. 21 alin.(1) și art. 21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și anume; existența unui contract, serviciile sunt efectiv prestate, societatea deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor precum și dovada caracterului necesar al cheltuielilor.

Mai mult, în ceea ce privește condiția de necesitate a serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania pentru XXX, acest fapt este probat inclusiv în dosarul prețurilor de transfer pe care societatea l-a pus la dispoziția echipei de control. Totodată, în dosarul prețurilor de transfer se analizează dacă societatea respectă principiul valorii de piață în ceea ce privește serviciile pe care le primește de la XXX Austria și XXX Germania, analiză care se bazează pe metoda comparării prețurilor, fiind indicate tranzacții necontrolate similare cu serviciile de management și consultanță primite de către XXX. Potrivit analizei de comparabilitate, s-a concluzionat ca tranzacția în cauza respecta principiul prețurilor de transfer.

Contestatară precizează că serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu intră în categoria serviciilor prestate de aceste societăți în calitate strictă de acționar și ar fi fost necesare societății inclusiv în lipsa unor relații de afiliere între părți. Astfel, cheltuielile cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu reprezintă activități ale acționarului în sensul prevederilor pct.41 din normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul fiscal.

Societatea susține că pentru achizițiile intracomunitare considerate nejustificate nu se impune nici colectarea TVA. Astfel, chiar și în

cazul invocat de inspectorii fiscali, respectiv în situația în care beneficiarul serviciilor nu ar fi fost societatea, locul de impozitare a acestor servicii achiziționate, conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal nu ar fi fost în România și prin urmare XXX nu ar fi avut obligația de a înregistra aceste achiziții prin mecanismul taxării inverse.

Contestatară consideră că și în acest caz, în baza celor susținute de organele de inspecție fiscală, ar trebui anulată atât TVA colectată cât și TVA deductibilă iar în situația în care inspectorii fiscali considera ca nu a avut loc o livrare de bunuri sau servicii, atunci nu se justifică plata pentru achizițiile respective, acestea nefiind operațiuni impozabile în sensul taxei pe valoarea adăugată.

Inadvertențe privind documentele justificative pe care XXX le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală și elementele reținute de inspectorii în raportul de inspecție fiscală. Societatea susține că a depus și a pus la dispoziția inspectorilor fiscali un volum mare de documente care justifică prestarea serviciilor, o parte din documente fiind prezentate în limba română iar o parte fiind prezentată în limba engleză, datorită volumului foarte mare de documente pe care XXX le deține în legătură cu serviciile primite de la XXX Austria și XXX Germania.

Contestatară menționează că în raportul de inspecție fiscală nu se precizează faptul că a pus la dispoziția inspectorilor fiscali documente în limba română și totodată, sunt omise anumite documente care au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală: rapoarte de activitate ale angajaților XXX Austria și XXX Germania, rapoarte privind întâlniri și vizite de lucru, documente care au un rol important în stabilirea prestării efective a serviciilor. Mai mult, societatea deține astfel de documente justificative pentru toată perioada supusă controlului fiscal.

În plus, în argumentația inspectorilor fiscali există o contradicție de sens în ceea ce privește justificarea serviciilor achiziționate de societate, respectiv, pe de o parte XXX a avut în posesie și a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o serie de documente care să ateste activitățile desfășurate, prestarea și necesitatea lor, iar, în mod contrar, inspectorii fiscali au concluzionat în raportul de inspecție fiscală că „echipa de inspecție fiscală apreciază că serviciile facturate nu sunt justificate”.

Societatea considera că argumentul care însoțește această afirmație, și anume „pentru acestea (i.e servicii) nu s-au prezentat situații de lucrări, procese verbale de lucrări, studii de fezabilitate sau alte asemenea” nu este sustenabil, întrucât s-au prezentat rapoarte ale vizitelor, agende de discuții, agende ale ședințelor, rapoarte de lucru, corespondență și toată documentația prezentată în anexele nr.6-10, iar argumentația inspectorilor fiscali este lipsită de coerență, aceștia recunoscând pe de o parte că există numeroase documente justificative iar pe de altă parte menționând că nu ar

fi justificată prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora pentru activitatea societății în scopul obținerii de venituri impozabile.

Mai mult, argumentația oferită de inspectorii pentru analiza deductibilității TVA pentru serviciile achiziționate de la XXX Austria pentru anul 2009 a fost preluată pentru aceleași considerente și motive pentru analiza de deductibilitate a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la XXX Germania, pentru întreaga perioadă supusă controlului fiscal (2009-2014). În plus, argumentația în cauză se translatează și pentru analiza deductibilității serviciilor din perspectiva impozitului pe profit, fapt care contravine prevederilor fiscale.

În ceea ce privește data de emiteră a raportului de inspecție fiscală, societatea precizează că deși raportul de inspecție fiscală respectiv decizia de impunere au ca dată de emiteră data de 16.12.2015, în conținutul raportului de inspecție fiscală (i.e în subsolul pagini) apare inscripționată mențiunea „listat 17.12.2015 11:58:03”, această inadvertență ridicând suspiciuni cu privire la faptul că Raportul de inspecție fiscală a fost întocmit într-o manieră accelerată, fără ca inspectorii fiscali să analizeze cu atenție toate informațiile pe care societatea le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

În ceea ce privește data la care a fost încheiat contractul dintre XXX și XXX Germania, societatea menționează că XXX și XXX Germania au încheiat contractul de prestări servicii care a făcut obiectul verificării în data de 07.02.2007, organele de inspecție fiscală consemnând în mod eronat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că acest contract ar fi fost încheiat la data 03.01.2008, dată ce reprezintă de fapt momentul la care a fost încheiat contractul de prestări de servicii dintre XXX și XXX Austria. Această eroare care apare în mod repetat în raportul de inspecție fiscală conduce în mod evident la concluzia că informația a fost copiată de la o secțiune a raportului de inspecție fiscală la alta, confirmând înă o dată faptul că , în speță, nu s-a făcut o analiză temeinică a situației de fapt și nu s-a analizat temeinic întreaga documentație pe care societatea a pus-o la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

În ceea ce privește inadvertențele privind datele financiare le societății, societatea precizează că o parte din datele prezentate în raportul de inspecție fiscală privind cifra de afaceri și profitul net aferente anilor 2011 și 2013 sunt eronate și nu coincid cu datele din situațiile financiare întocmite și depuse de societate.

În ceea ce privește perioada pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea precizează la pagina 8/46 din raportul de inspecție fiscală a fost scrisă greșit data începând de la care se calculează dobânzi de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar pentru anul 2009, întrucât corect ar fi fost data de 26.01.2010 în loc de 26.10.2010.

În ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar pentru TVA, societatea precizează că aceasta este scrisă greșit în raportul de inspecție fiscală (la paginile 4/46 și 46/46) precum și în decizia de impunere la pagina 5/9, unde a fost menționată în mod greșit baza stabilită suplimentar pentru TVA, fiind înscrisă suma de X lei (față de X lei).

În ceea ce privește numărul de zile de întârziere pentru stabilirea obligațiilor accesorii aferente impozitului pe profit, societatea precizează că în formula de calcul pentru dobânzile de întârziere datorate de societate pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011, echipa de inspecție fiscală a calculat eronat numărul de zile pentru perioada 26.03.2012-28.02.2014, în loc de 705 zile rezultând 706 zile, fapt pentru care dobânda aferentă perioadei 26.03.2012-28.02.2014 este de X lei iar dobânda de întârziere calculată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011 ar trebui să fie de X lei comparativ cu X lei, menționată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În ceea ce privește discuția finală ce a avut loc la data de 08.12.2015, ora 10, societatea precizează că discuția cu echipa de inspecție fiscală a fost mai degrabă o formalitate întrucât inspectorii fiscali nu au arătat deschidere de a aborda punctual problemele identificate, admitând în final ca discuția în detaliu nu își are rostul întrucât concluziile din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu vor fi schimbate, această abordare constituind un abuz față de drepturile societății consființite prin Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că organul de inspecție fiscală nu și-a respectat obligația legală de a stabili situația de fapt reală fiscală.

Astfel, contestatara reiterează faptul că, pentru a justifica caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania, precum și al TVA aferente acestor servicii, societatea a transmis echipei de inspecție fiscală un număr de 3 dosare cu documente justificative care atestă prestarea efectivă și scopul prestării serviciilor de către prestatori.

De asemenea, și-a arătat disponibilitatea de a pune la dispoziția inspectorilor fiscali orice documente și informații solicitate precum și traduceri în limba română a tuturor documentelor justificative prezentate.

În această situație, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele societății și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, încălcând prevederile art.5, art.6, art.7 alin.(2) și alin.(3), art.12 și alin.(13) din Codul de procedură fiscală și drepturile conferite societății prin lege.

Contestatara solicită, de asemenea, ca organul fiscal să analizeze temeinic situația de fapt fiscală, pe baza documentației prezentate în cuprinsul contestației precum și în anexele nr. 6-10, îndeplinirea de către societate a condițiilor prevăzute de lege pentru

deductibilitatea TVA aferente serviciilor prestate de XXX Austria si Germania, precum și deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor servicii.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea considera ca in mod eronat și abuziv organele de inspecție fiscală au procedat la neacceptarea dreptului societatii de a deduce TVA aferenta serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania, precum și la neacceptarea dreptului societății de a deduce cheltuielile aferente serviciilor prestate de XXX Austria și XXX Germania.

De asemenea, societatea consideră ca nu datorează accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, potrivit principiului *accessorium sequitur principale*.

În concluzie, societatea solicita admiterea contestației astfel cum a fost formulată și totodată anularea Deciziei de impunere și implicit a concluziilor Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea plății unor sume suplimentare societății.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finantelor Publice Brasov la SC XXX SRL, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2009 - 31.12.2014;
- taxă pe valoarea adăugată: 01.12.2009 - 31.12.2014;

În ceea ce privește impozitul pe profit, pentru motivele/constatarile cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, în temeiul art. 6 privind exercitarea dreptului de apreciere din Codul de procedura fiscală, având în vedere prevederile art. 11, alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, pct. 48 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art. 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția model privind impozitul pe venit și impozitul pe capital, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de consultanță de tip „management fees” în sumă totală X lei, pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, stabilind astfel impozit pe profit suplimentar în suma de X lei ($X \text{ lei} * 16\%$).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, calculate pentru perioada 26.03.2012 – 25.11.2015.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală achiesează la pretențiile contestației, în sensul că s-au calculat eronat dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, mai mari

cu suma de X lei decat cele convenite, pentru perioada 26.03.2012 - 28.02.2014, luandu-se in calcul eronat 706 zile in loc de cum era corect 705 zile.

In Raportul de inspectie fiscala din 16.12.2015, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar se arata ca nu au fost considerate deductibile cheltuielile din perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, cu serviciile facturate de XXX Gmbh Austria și XXX Deutschland Gmbh X Germania, pentru urmatoarele motive/constatari:

- existenta contractelor este o conditie necesara pentru recunoaterea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de consultanta dar nu suficienta;

- contribuabilul trebuie sa demonstreze, cumulativ, ca serviciile au fost efectiv prestate, ca au fost in conexiune directa cu activitatea societatii, fiind aferente obtinerii de venituri de catre aceasta.

In acest sens s-a analizat daca cheltuielile in cauza au un caracter deductibil, "dincolo de interpretarea fiscala trasata de catre abordarea din punct de vedere al preturilor de transfer practicate in interiorul grupurilor", aceasta din urma abordare fiind necesara doar daca in legatura cu cheltuielile in cauza se probeaza caracterul deductibil al acestora, avandu-se in vedere ca nu toate cheltuielile efectuate in interiorul grupului sunt neaparat deductibile in marja indicata si nici ca decizia manageriala este in mod cert opozabila tertilor si produce efectele fiscale ale unei cheltuieli efectuate in vederea realizarii scopului societatii.

Urmare analizării prevederilor contractuale asemanatoare din cele doua contracte, organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

- conform art. 2 din contract, serviciile care urmau a fi prestate sunt enuntate generic, fara termene de executare, raspunderi contractuale sau detalii in legatura cu activitatile care ar urma sa se desfasoare in mod concret.

- conform art. 3 din contract, clientul se obliga sa plateasca o compensatie stabilita astfel:

- 1.000 euro/zi pentru activitatea consultantilor;

- 1.500 euro/calatorie pentru fiecare calatorie in legatura cu activitatea de consultanta, serviciile având un tarif unic indiferent de natura acestora.

- conform art. 4 din contract, contractul are o perioada nedeterminata.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere contractele incheiate intre parti, natura serviciilor, facturile emise de catre prestatori, anexele (deconturi) atasate facturilor, sintezele cu privire la serviciile prestate prezentate de catre societate, activitatea desfasurata de catre societate, aportul serviciilor adus activitatii societatii, organizarea societatii

din punct de vedere al personalului angajat, al functiilor si atributiilor acestuia, dar si daca astfel de servicii ar fi fost contractate in relatii cu prestatori independenti de grup.

S-a constatat (pentru anul 2009, considerente si motive avute in vedere si pentru anii ulterioari verificati) ca facturile in cauza sunt insotite de o anexa care cuprinde lista cu numele persoanelor ce au reprezentat prestatorul si a sumelor ce au compus compensatia contractuala in legatura cu aceste persoane, sume care au la baza deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoana, respectiv pentru fiecare calatorie in parte. Totodata societatea a prezentat echipei de inspectie fiscala sinteze cu privire la serviciile prestate pentru fiecare consultant (reprezentant/delegat al prestatorului) pentru perioada verificata. Aceste sinteze au avut la baza o colectie de mesaje, corespondente, observatii, recomandari, puncte de vedere, transmise sau puse la dispozitie de catre delegatii prestatorilor, in limba engleza. Sintezele prezentate si copiile documentelor prezentate ce au stat la baza intocmirii sintezelor s-au anexat RIF-ului.

Vazand documentele prezentate de societate, precizate anterior, s-a apreciat ca **serviciile facturate nu sunt justificate, pentru acestea nu s-au prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau altele asemenea.**

Din analiza sintezelor si documentelor prezentate ce au stat la baza intocmirii sintezelor se aprecieaza ca genul de activitati cuprinse in documentele prezentate se suprapun: peste atributiile salariatilor societatii verificate; peste ale auditorilor independenti cu care societatea are contracte in aceeasi perioada; intre reprezentantii aceluiasi prestator sau cu reprezentantii celuilalt prestator.

Se apreciaza ca societatea verificata nu ar fi contractat astfel de servicii in lipsa relatiilor de dependenta existente cu prestatorii. Totodata se concluzioneaza (nota noastra: in sensul reincadrarii operatiunilor cu prestatorii afiliati) ca activitatile contractate reprezinta aport, suport si asistenta, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continua a unor investitii, cu scopul de a realiza beneficiu pentru actionari ce in mod just trebuia transferat actionarilor prin dividende si nu in mod injust prin inregistrarea pe costuri a unor servicii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru serviciile facturate de XXX GmbH Austria și XXX Deutschland GmbH X Germania, în baza facturilor detaliate în cuprinsul raportului de inspectie fiscală, SC XXX SRL a evidențiat în decontul de TVA, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, achiziții intracomunitare de servicii denumite generic „management fees” în baza contractelor încheiate cu firme din grup.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile intracomunitare de servicii au fost efectuate în baza a două contracte, respectiv contractul de prestări de servicii încheiat la data de 03.01.2008 cu XXX GmbH Austria și contractul de prestări servicii încheiat la data de 07.02.2007 cu XXX Deutschland GmbH X Germania, (care conține în cea mai mare parte clauze identice cu cele din contractul încheiat cu XXX GmbH Austria).

Urmare analizării prevederilor contractuale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- conform art. 2 din contract, serviciile care urmau a fi prestate sunt enunțate generic, fara termene de executare, raspunderi contractuale sau detalii in legatura cu activitatile care ar urma sa se desfasoare in mod concret.

- conform art. 3 din contract, clientul se obliga sa plateasca o compensatie stabilita astfel:

- 1.000 euro/zi pentru activitatea consultantilor;

- 1.500 euro/calatorie pentru fiecare calatorie in legatura cu activitatea de consultanta, serviciile având un tarif unic indiferent de natura acestora.

- conform art. 4 din contract, contractul are o perioada nedeterminata.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile/facturile finale în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii în evidența contabilă au fost însoțite de o anexa care cuprinde lista cu numele persoanelor care au reprezentat prestatorul și a sumelor care au compus compensatia contractuală in legatura cu aceste persoane, sume care au la baza deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoana, respectiv pentru fiecare calatorie in parte.

Societatea a prezentat echipei de inspectie fiscală sinteze ale serviciilor prestate pentru fiecare consultant (reprezentant/delegat al prestatorului) pentru perioada verificata, care au avut la baza o colectie de mesaje, corespondente, observatii, recomandari, puncte de vedere, transmise sau puse la dispozitie de catre delegatii prestatorilor, in limba engleza.

În ceea ce privește contravaloarea serviciilor facturate de XXX GmbH Austria, respectiv XXX Deutschland GmbH X Germania către SC XXX SRL, în perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au avut la baza prestatiile unor persoane delegate sa reprezinte prestatorul, respectiv:

- X - Director financiar al XXX Group, X - Director general al X International, X- Foaming Manager al XXX GmbH X Austria, X- Production Manager Converting Technical Foams- Linz, X - Director General Europa S-E XXX Group, X -Director IT XXX Group, X- Director General (CEO) XXX Group, X- CFO , în cazul serviciilor facturate de XXX GmbH Austria,
- X- Group Manager Foaming Technology, REACH and R&D, X,
- Sales Manager Technical Foams, X -Group Manager Production, Technology & Investments, X- Group Expert Central Quality Management, Manfred Stahl - Business Development Manager Technical Foams, X - Industrial Manager XXX Deutschland GmbH, Frank Ambrass- Group Business Manager Rolls, X-Group Expert Converting Technologies and Processes, Gerd Simmerkus - Sales Application Designe, X- Business Development Manager Technical Foams, X - SAP Competence Center, X- Sales Manager Technical Foams, în cazul serviciilor facturate de XXX Deutschland GmbH X Germania,

SC XXX SRL înregistrând cheltuieli de natura consultantei.

În plus, pentru suma facturata în anul 2009 cu explicatia „Miscellaneous X”, în cuantum de 8000 euro, organele de inspecție fiscală au constatat că SC XXX SRL nu a prezentat rapoarte sau alte documente în vederea justificării acestei sume.

Având în vedere actele, documentele, situațiile prezentate în legătura cu serviciile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile facturate nu sunt justificate, întrucât pentru acestea nu s-au prezentat situații de lucrări, procese verbale de lucrări, studii de fezabilitate sau „alte asemenea”.

Din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului prezentate de societate, precum și a documentelor care au stat la baza întocmirii acestor sinteze (mesaje transmise prin posta electronică, puncte de vedere, observații, recomandări), organele de inspecție fiscală au constatat:

- acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariaților societății verificate, cât și peste cele ale auditorilor independenți cu care societatea verificată are contracte în aceeași perioadă;

- o parte din activități se suprapun și în ceea ce-i privește pe reprezentanții prestatorului aceștia, raportând același gen de servicii prestate pentru aceleși perioade de analiză, ori se suprapun cu cele prestate de către delegații/reprezentanții XXX Deutschland GmbH X Germania.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că, la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea achiziții în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au apreciat că astfel de activități, reprezintă aport, suport și asistență, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continuă a unor investiții, cu scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende, ci nu în mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Având în vedere prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că locul prestării serviciilor este locul unde beneficiarul serviciilor își are sediul activității economice, respectiv în România, pentru care SC XXX SRL, în calitate de persoană impozabilă este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform art.150 alin.(2) din Codul fiscal și la stingerea obligației de plată prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată în decontul de TVA și în contabilitate prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art. 157 alin. (2) din Codul fiscal.

Având în vedere cele mai sus precizate, natura serviciilor achiziționate precum și faptul că societatea nu a putut dovedi că serviciile facturate de persoanele afiliate au fost destinate unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au apreciat, că nu sunt îndeplinite condițiile de deducere a taxei prevăzute de art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că **societatea nu poate dovedi că serviciile facturate de persoanele afiliate au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni impozabile cu drept de deducere, stabilind astfel că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, fiind însă obligată la plata TVA.**

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

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

III. 1 Referitor la suma totală de X lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă SC XXX SRL beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor și de exercitarea dreptului de

deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferente achizițiilor intracomunitare de servicii de la XXX Gmbh Austria și XXX Deutschland Gmbh X Germania, în condițiile în care din probatoriul administrat rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, având în vedere contradicțiile dintre documentele existente la dosarul cauzei și constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, SC XXX SRL, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu XXX Gmbh Austria și XXX Deutschland Gmbh X Germania, a achiziționat în perioada 2009-2014 servicii denumite generic “*management fees*”, deducând cheltuieli în suma totală de X lei și evidențiind în decontul de TVA, taxa aferentă acestor achiziții intracomunitare de servicii atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în suma de X lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat :

- potrivit prevederilor contractuale, serviciile care urmau a fi prestate sunt enunțate generic, fara termene de executare, raspunderi contractuale sau detalii în legătura cu activitățile care ar urma să se desfășoare în mod concret iar clientul se obligă să plătească o compensație stabilită astfel: 1.000 euro/zi pentru activitatea consultantilor; 1.500 euro/calatorie pentru fiecare calatorie în legătura cu activitatea de consultanță, serviciile având un tarif unic indiferent de natura acestora.

- facturile/facturile finale în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii în evidența contabilă au fost însoțite de o anexă care cuprinde lista cu numele persoanelor care au reprezentat prestatorul și a sumelor care au compus compensația contractuală în legătura cu aceste persoane, sume care au la bază deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoană, respectiv pentru fiecare calatorie în parte.

- societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală sinteze ale serviciilor prestate pentru fiecare consultant (reprezentant/delegat al prestatorului) pentru perioada verificată, care au avut la bază o colecție de mesaje, corespondențe, observații, recomandări, puncte de vedere, transmise sau puse la dispoziție de către delegații prestatorilor, în limba engleză.

- contravaloarea serviciilor facturate de XXX Gmbh Austria, respectiv XXX Deutschland GmbH X Germania către SC XXX SRL, în perioada supusă verificării, a avut la bază prestațiile unor persoane delegate să reprezinte prestatorul, SC XXX SRL înregistrând cheltuieli de natura consultanței.

Având în vedere actele, documentele, situațiile prezentate în legătura cu serviciile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile facturate nu sunt justificate, întrucât pentru acestea nu s-au prezentat situații de lucru,

procesele verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau alte documente justificative.

Totodată, din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului prezentate de societate, precum și a documentelor care au stat la baza întocmirii acestor sinteze (mesaje transmise prin poșta electronică, puncte de vedere, observații, recomandări), organele de inspecție fiscală au constatat:

- acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariatilor societății verificate, cât și peste cele ale auditorilor independenți cu care societatea verificată are contracte în aceeași perioadă;

- o parte din activități se suprapun și în ceea ce-i privește pe reprezentanții prestatorului, aceștia raportând același gen de servicii prestate pentru aceleași perioade de analiză, ori se suprapun cu cele prestate de către delegații/reprezentanții XXX Deutschland GmbH X Germania.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea achiziții în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că astfel de activități, reprezintă aport, suport și asistență, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continuă a unor investiții, cu scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende, ci nu în mod injust prin transferul pe costuri sub formă de servicii. Aceasta și pentru faptul că persoanele delegate din partea prestatorilor, ce au acordat consultanța, sunt în fapt persoane din stafful managerial al prestatorilor afiliați.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul prevederilor art. 11 și art. 21 alin. (4) lit.m), art.145 alin.(2) din Codul fiscal, pct. 48 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și art. 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitul pe venit și impozitul pe capital, organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de „management fees” facturate de către XXX GmbH Austria și XXX Deutschland GmbH X Germania în suma totală de X lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Față de constatările și motivarea organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, precizează că a beneficiat de servicii de la societăți afiliate în conformitate cu prevederile din Ghidul OCDE, respectiv pct.7.4, pct.7.6., pct.7.9., pct.7.10. și pct.7.14., fiind servicii necesare SC XXX SRL și nu „cheltuieli de acționariat”, iar prin documentația prezentată atât organelor de inspecție fiscală cât și organului de soluționare a contestației societatea justifică prestarea efectivă a serviciilor și faptul că

acestea au fost destinate pentru operațiuni taxabile, că serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu pot reprezenta activități efectuate de prestator în calitate de asociat, că serviciile prestate de XXX Austria și XXX Germania nu se suprapun cu serviciile prestate de alte entități.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la 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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art. 21, la alin. (4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct. 48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“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. [...]***”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Totodată, se reține că, în cazul specific, al tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, *“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.”*, potrivit pct. 49 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în speță sunt incidente și prevederile pct. 41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează;

“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 ce 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.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, în cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului, pentru aplicarea dispozițiilor legale referitoare la deductibilitatea sau nu a cheltuielilor de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare, autoritățile fiscale trebuie să ia în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumită în continuare OCDE).

Totodată, se reține că prevederile legislației naționale în domeniul prețurilor de transfer se completează cu o serie de documente elaborate de organisme internaționale și ale Uniunii Europene în domeniul prețurilor de transfer, printre care și Liniile directoare OCDE privind prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale (titlu original: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), care oferă îndrumări privind aplicarea “principiului lungimii de braț” (“arm’s length principle”) pentru evaluarea în scopuri fiscale a tranzacțiilor transfrontaliere între întreprinderi asociate (afiliate).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a

dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2009-31.12.2010, prevede:

“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. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

iar începând cu data de 01.01.2010, 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)”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor

de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și precizările societății contestată, detaliate la Cap.I din prezenta decizie, relevante în speță sunt instrucțiunile din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, în care se face referire la: (i) **serviciile intra-grup**, ca reprezentând activități (de ex. administrative, tehnice, financiare, comerciale, de management, coordonare și control pentru întregul grup) pentru care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească sau să le efectueze singură, și (ii) **activități ale acționariatului**, care reprezintă costuri ale acționariatului ce nu pot fi asimilate serviciilor, și anume, potrivit pct.7.9. din Ghid: într-un număr limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membri ai grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă (și nu ar fi dispuși să plătească pentru ea dacă ar fi companii independente), o astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regulă compania-mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitatea sa de acționar; acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de către companiile beneficiare în legătură cu administrarea cărora au fost angajate aceste costuri de către acționari.

Potrivit prevederilor legislației naționale în domeniul prețurilor de transfer, completată cu documentele elaborate de organisme internaționale și ale Uniunii Europene în domeniul prețurilor de transfer, în **categoria costuri ale acționariatului** se includ, fără însă a se limita la acestea:

a) Costuri legate de structura juridică a societății-mamă, cum ar fi:

- costuri legate de adunările acționarilor societății-mamă, inclusiv costuri de publicitate;
- costuri legate de emisiunea de acțiuni ale societății-mamă;
- costuri ale consiliului de administrație al societății-mamă legate de atribuțiile statutare ale unui administrator în calitatea sa de membru al consiliului de administrație;
- costul respectării legislației fiscale de către societatea-mamă (declarații fiscale, contabilitate, etc.);

b) Costuri legate de obligațiile de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor, cum ar fi:

- Costuri aferente raportului financiar consolidat al societății-mamă;
- Costuri aferente situațiilor financiare consolidate ale grupului;
- Costuri legate de aplicarea și respectarea consolidării fiscale transfrontaliere;
- costuri aferente auditării societății-mamă;

c) Costuri aferente strângerii de fonduri pentru achiziționarea participațiilor [societății-mamă];

d) Costurile activităților de management și control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participații, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură (în general aceste costuri trebuie considerate costuri ale acționariatului), cum ar fi:

- Costurile aferente auditării de către societatea-mamă a conturilor filialei dacă această auditare se desfășoară exclusiv în interesul societății-mamă;

- Costurile aferente elaborării și auditării situațiilor financiare ale filialei în conformitate cu principiile contabile ale statului societății-mamă;

- Costuri legate de tehnologia informației (aceste costuri sunt rareori suportate în beneficiul exclusiv al societății-mamă, prin urmare, necesită o abordare de la caz la caz);

- Costurile legate de examinarea generală a performanței societății afiliate dacă acestea nu sunt legate de prestarea de servicii de consultanță pentru filiale (aceste costuri pot fi angajate exclusiv pentru societatea-mamă, caz în care sunt doar costuri ale acționariatului, dar în numeroase cazuri această activitate poate îmbunătăți și managementul filialei, caz în care este necesară o alocare);

e) Costuri aferente reorganizării grupului, achiziționării de noi membri sau desființării unei divizii:

f) Costuri aferente coterii inițiale a societății-mamă pe o bursă de valori și costuri aferente activităților legate de cotarea la o bursă de valori a societății-mamă în anii următori coterii inițiale (de ex. pregătirea documentației cerute de organismul de supraveghere a pieței bursiere);

g) Costurile societății-mamă legate de relația cu investitorii costul conferințelor de presă și al altor comunicări cu acționarii societății-mamă, analiști financiari, fonduri și alți deținători de interese ai societății-mamă;

h) Examinarea și implementarea structurii de capitalizare a filialelor;

i) Costuri legate de majorarea capitalului social al filialei;

j) Alte activități considerate activități ale acționariatului, cum ar fi: activități legate de adoptarea și executarea, prin intermediul unor norme statutare și al unor reguli de conduită, a „gubernanței corporative” de către societatea-mamă sau de către grup în întregul său,

iar **în categoria serviciilor intra-grup** prestate în mod obișnuit, care pot să fie sau nu de rutină (de valoare adăugată scăzută), se pot include următoarele:

a) Servicii din domeniul tehnologiei informației, cum ar fi:

- elaborarea, dezvoltarea și gestionarea sistemului informatic;

- studiul, dezvoltarea, instalarea și mentenanța periodică/extraordinară a programelor informatice;

- studiul, dezvoltarea, instalarea și mentenanța periodică/extraordinară a sistemului hardware;

- furnizarea și transmiterea de date;

- servicii de back-up;

b) Servicii din domeniul resurselor umane, de exemplu:

- activități legate de legislație, contracte, administrație, securitate socială și fiscalitate în relație cu gestionarea ordinară și extraordinară a personalului;

- selecția și angajarea personalului;

- asistență în definirea carierei profesionale;

- asistență în definirea remunerațiilor și a schemelor de beneficii (inclusiv planurile de opțiuni pe acțiuni);

- definirea procesului de evaluare a personalului;

- formarea personalului;

- punerea la dispoziție a personalului pe perioadă limitată;

- coordonarea partajării temporare sau permanente a personalului și gestionarea concedierilor;

c) Servicii de marketing, de exemplu:

- analiza, elaborarea și coordonarea activităților de marketing/promovare/publicitate;

- studii de piață;

- dezvoltarea și gestionarea site-urilor web;

- publicarea de reviste distribuite clienților filialei (chiar dacă acestea se referă la întregul grup);

- d) Servicii juridice, de exemplu:
- asistență pentru redactarea și revizuirea contractelor și acordurilor;
 - consultanță juridică permanentă;
 - redactarea și comandarea de opinii juridice și fiscale;
 - asistență pentru îndeplinirea obligațiilor legislative;
 - asistență în procedurile judiciare;
 - gestionarea centralizată a relațiilor cu societățile și cu brokerii de asigurări;
 - consiliere fiscală;
 - studii referitoare la prețurile de transfer;
 - protecția activelor necorporale;
- e) Servicii administrative și de contabilitate, de exemplu:
- asistență pentru elaborarea bugetului și a planurilor de exploatare, ținerea contabilității obligatorii;
 - asistență pentru elaborarea situațiilor financiare periodice, a bilanțurilor sau a extraselor contabile anuale și extraordinare (diferite de situațiile financiare consolidate);
 - asistență pentru respectarea obligațiilor fiscale, precum și elaborarea declarațiilor fiscale, calculul și plata impozitelor etc., prelucrarea informațiilor;
 - auditarea conturilor filialei și gestionarea procesului de facturare;
- f) Servicii tehnice, de exemplu:
- asistență pentru instalații, mașini, echipamente, procese, etc.;
 - planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de mentenanță în localurile companiei și asupra instalațiilor;
 - planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de restructurare în localurile companiei și asupra instalațiilor;
 - transferul de know-how tehnic;
 - elaborarea de orientări referitoare la inovarea în materie de produse;
 - planificarea producției în vederea minimizării excesului de capacitate și a onorării eficiente a cererii;
 - asistență pentru planificarea și implementarea cheltuielilor de capital;
 - monitorizarea eficienței;
 - servicii de inginerie.
- g) Servicii de control de calitate, de exemplu:
- elaborarea de politici și standarde de calitate pentru producție și prestarea de servicii;

- asistență pentru obținerea certificărilor de calitate;
- elaborarea și implementarea de programe de satisfacere a clientului;

h) Alte servicii:

- servicii de elaborare a strategiei și de dezvoltare a companiei în cazul în care există o legătură cu o filială existentă sau care va fi înființată;

- securitatea companiei;
- cercetare și dezvoltare;
- gestionarea proprietăților imobiliare și a instalațiilor;
- servicii logistice;
- gestionarea inventarelor;
- consiliere cu privire la strategia de transport și distribuție;
- servicii de depozitare;
- servicii de achiziționare și aprovizionare cu materii prime;
- gestionarea reducerii costurilor;
- servicii de ambalare.

Se reține că nu există o definiție exactă a serviciilor intra-grup, dar pentru includerea sau excluderea anumitor servicii din această categorie **trebuie avut în vedere dacă o companie independentă ar fi dispusă să plătească pentru astfel de servicii sau le-ar efectua singură**, ținându-se cont de faptul că serviciile intra-grup includ două categorii de activități: servicii care sunt în mod tipic disponibile dintr-o sursă externă (cum ar fi servicii juridice sau de contabilitate) și servicii care sunt efectuate de regulă intern (de exemplu, servicii efectuate de către companie pentru sine, cum ar fi auditul central, consiliere financiară sau instruirea personalului), putând fi destinate întregului grup și putând fi:

- centralizate în compania mamă;

- □ într-un centru de servicii de grup (ex.: sediu regional) și puse la dispoziția grupului (sau a mai multor membri ai acestuia); pot include servicii administrative (ex.: planificarea, coordonarea, controlul bugetar, consilierea financiară, contabilitate, audit, juridic, factoring, servicii computerizate), servicii financiare (ex.: supravegherea fluxurilor de numerar și a solvabilității, majorările de capital, contracte de împrumut, gestionarea riscurilor aferente dobânzilor și modificărilor de curs valutar, refinanțarea), asistență în domeniul producției, achiziției, distribuției și marketing-ului, servicii de personal (ex.: recrutarea și instruirea), cercetare și dezvoltare, administrarea și protejarea proprietăților necorporale pentru întregul grup sau pentru o parte a acestuia;

- □ “la comandă”, adică compania mamă sau centrul de servicii de grup poate fi la dispoziția membrilor grupului la orice moment pentru a

furniza asistență (ex.: servicii financiare, manageriale, tehnice, juridice sau de consultanță fiscală).

Sintetizand constatarile, aprecierile si considerentele cuprinse in RIF-ul din 16.12.2015 se retine ca organele de inspectie fiscala, au stabilit urmatoarele:

- fata de documentele prezentate de societate au apreciat ca serviciile facturate nu sunt justificate, pentru acestea nu s-au prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau altele asemenea.

Aceasta constatare/apreciere, nu este clar formulata, putand fi interpretata, in contextul dat, fie ca o negare a realitatii prestarii serviciilor, fie ca o negare a faptului ca societatii i-ar fi fost necesare serviciile achizitionate, fie ambele. Totodata afirmatia organelor de inspectie fiscala este contradictorie, atata timp cat se mentioneaza ca societatea a prezentat documente dar nu s-au prezentat anumite documente nominalizate expres de organele de inspectie fiscala *sau altele asemenea*. Art. 21 alin. 4 lit. m) utilizeaza sintagma "*sau orice alte materiale corespunzătoare*" si nu *sau altele asemenea*. Legiuitorul nu a limitat documentele ce pot fi prezentate in dovedirea necesitatii si realitatii serviciilor prestate, acestea nefiind numai documente anume prevazute de normele legale, prin urmare nici organele fiscale nu pot limita felul acestora sau a le conditiona de a fi asemenea unor tipuri de documente prevazute expres. Atata timp cat societatea a prezentat documente privind serviciile prestate nu se poate afirma, intemeiat, ca nu s-au prezentat documente in sprijinul dovedirii necesitatii si realitatii prestarii serviciilor ci doar eventual ca documentele prezentate nu sunt corespunzatoare si nu fac dovada necesitatii sau realitatii prestarii serviciilor, argumentandu-se binenteles aceste incadrari.

- din analiza sintezelor si documentelor prezentate ce au stat la baza intocmirii sintezelor se aprecieaza ca genul de activitati cuprinse in documentele prezentate se suprapun: peste atributiile salariatilor societatii verificate; peste ale auditorilor independenti cu care societatea are contracte in aceeasi perioada; intre reprezentantii aceluiasi prestator sau cu reprezentantii celuilalt prestator.

Din nou afirmatiile organelor de inspectie fiscala sunt neclare deoarece se analizeaza genul de activitati cuprinse in documentele prezentate si nu activitatile concrete ce rezulta din aceste documente, astfel ca aceste constatari nu sunt concludente. Pe de alta parte faptul suprapunerii a doua activitati justifica inlaturarea deductibilitatii pentru una din activitati si nu pentru ambele.

- se apreciaza ca societatea verificata nu ar fi contractat astfel de servicii in lipsa relatiilor de dependenta existente cu prestatorii afiliati.

Aceasta afirmatie nu este sustinuta cu argumente referitoare la motivele pentru care societatea verificata nu ar fi contractat astfel de servicii in lipsa relatiilor de dependenta, exceptand argumentul ca societatea are proprii salariati, dar existenta angajatiilor proprii nu exclude utilizarea unor servicii de consultanta prestate de specialisti cu experienta si calificare superioare angajatorilor. Nu exista o analiza concreta a fiecarui serviciu prestat, conform documentelor prezentate de societate, care sa conduca la concluzia ca un astfel de serviciu/activitate nu ar fi fost contractat cu un consultant independent, nefiind necesar si in scopul activitatii desfasurate de societate.

- se reincadreaza activitatile/serviciile in cauza din **servicii intra-grup in activități ale acționariatului.**

Astfel organele de inspectie fiscala au facut aplicatiunea prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin legea nr. 571/2003, potrivit carora:

" (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate."

Totusi, fata de prevederile pct. 41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se retine ca simpla reincadrare a activitatilor ca **activități ale acționariatului nu are ca efect inlaturarea totala a deductibilitatii costurilor cu astfel de activitati ale actionariatului, din moment ce textul de lege prevede ca 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.**

Or, asa cum s-a retinut si anterior, organele de inspectie fiscala nu au facut o analiza concreta a serviciilor furnizate de persoanele afiliate si

nu au analizat dacă aceste costuri cu serviciile se regăsesc sau nu în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate, ceea ce ar fi permis deducerea unor astfel de costuri. Aceasta în condițiile în care nu s-a argumentat afirmatia organelor de inspecție fiscală ca societatea nu ar fi folosit aceste servicii dacă nu ar fi fost o persoană dependentă.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, la baza operațiunilor în speță au stat contractele de prestări de servicii încheiate cu XXX Austria și XXX Germania, respectiv :

-contractul de prestări de servicii încheiat la data de 07.02.2007 între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX Deutschland GmbH X Germania, în calitate de prestator de servicii,

- contractul de prestări de servicii încheiat la data de 03.01.2008 între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX GmbH Austria.

Din analiza contractelor de prestări de servicii, mai sus menționate, anexate la dosarul cauzei, se reține că serviciile care urmau să fie prestate, includ potrivit art. 2 din contractul de prestări de servicii încheiat la data de 07.02.2007 între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX Deutschland GmbH X Germania:

„-consultanță profesională din partea unor manageri profesioniști în gestionarea companiei

-asistență în tehnologia de producție, inclusiv know-how (formule, confecții, specialități, ambalare, etc.)

-securitate și mediu: asistență și consiliere privind monitorizare și punerea în aplicare a legislației cu privire la securitate și mediu

-asistență pentru audit, raportare, finanțare și contabilitate

-asistență în domeniul de prelucrare a datelor electronice

-asistență pentru obținerea celor mai bune condiții de asigurare

-asistență în domeniul achizițiilor de materii prime

-sfaturi comerciale, cum ar fi comercializarea spumelor tehnice

-asistență pentru dezvoltarea piețelor de export , cum ar fi reprezentanții locali ai unităților de tăiere din România

-asistență în dezvoltarea unei rețele de unități de tăiere în România și securizarea pieței din România

-diverse seminarii, întâlniri și traininguri în locațiile XXX, Recticel și Greiner.”

Prevederi contractuale similare se regăsesc și în contractul de prestări de servicii încheiat între SC X SRL (actuala SC XXX SRL) și XXX GmbH Austria în 03.01.2008. În plus, potrivit acestui contract, prestatorul trebuie să ofere clientului și următoarele servicii:

*„-asistență pentru dezvoltarea piețelor de export, cum ar fi reprezentanții locali ai unităților de tăiere din România, Bulgaria și Moldova
-asistență în dezvoltarea unei rețele de unități de tăiere în România, Bulgaria și Moldova și asigurarea acestor piețe
-asistență pentru dezvoltarea piețelor de export, cum ar fi reprezentanții locali ai unităților de tăiere din Republica Cehă (preocupați de unitățile de tăiere)”.*

Totodată, se reține faptul că începând cu data de 01.01.2010, a fost încheiat un nou contract de prestări de servicii între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX Deutschland GmbH X Germania, în calitate de prestator de servicii, prin care, la art. 2 s-a stipulat:

„Articolul 2

Serviciile care urmează să fie prestate

1. În conformitate cu cerințele clientului, prestatorul trebuie să ofere următoarele servicii clientului:

- achiziții de materii prime pentru procesul de spumare*
- crearea și punerea în aplicare a strategiei de cumpărare*
- negocierea contractelor cu furnizorii selectați*
- negocierea de volume anuale bazate pe bugetul nostru cu furnizorii*
- negocierea prețurilor și a condițiilor cu furnizorii*
- alocarea de produse pe o bază lunară pentru a asigura aprovizionarea*
- raportarea efectivă a materiilor prime*
 - punerea în aplicare a structurii cumpărătorului principal*
- crearea unei baze comune de date pentru grupul XXX*
- instruirea managerilor de achiziții*
- raportarea efectelor de sinergie și a rezultatelor*
 - reuniuni achiziții*
- întâlniri frecvente ale managerilor de achiziții*
- coordonarea și cooperarea activităților de achiziții*
- schimb de experiență și cunoașterea pieței.”*

În ceea ce privește plata pentru serviciile prestate potrivit art. 3 și 4 din contractul de prestări de servicii încheiat la data de 07.02.2007 între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX Deutschland GmbH X Germania, în calitate de prestator de servicii și contractul de prestări de servicii încheiat la data de 03.01.2008 între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX GmbH Austria:

„Articolul 3

Plata compensației

1. *Clientul va plăti o compensație pentru serviciile prestate, care va fi stabilită în conformitate cu următoarele principii:*

1000 €/zi pentru activitatea consultanților

1500 €/zi pentru fiecare călătorie de afaceri în legătură cu activitatea de consultanță.

2. *Se va stabili o sumă alocată bugetului anual. Facturile vor fi emise lunar pe baza sumei alocate bugetului. La sfârșitul anului, prestatorul trebuie să rezume serviciile oferite și să fixeze valoarea finală a sumei datorate.*

3. *Sumele facturate în cursul anului trebuie să fie corectate în funcție de serviciile reale prestate”*

Articolul 4

Durata contractului .Rezilierea

1.Acest contract este valabil de la data semnării si până la revocarea sa.”

Începând cu data de 01.01.2010, potrivit contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL (actuala SC XXX SRL), în calitate de client și XXX Deutschland GmbH X Germania, în calitate de prestator de servicii,

„Articolul 3

Plata compensației

Prestatorul de servicii trebuie să creeze un centru de cost adecvat pentru serviciile care urmează să fie prestate și să confirme prin documente toate costurile înregistrate în acest centru de cost (cum ar fi costurile aferente personalului, cheltuielile de călătorie, cheltuielile de birou, costurile de construcție, costurile ECP etc). La sfârșitul fiecărui an, costurile sunt împărțite între companiile participante (grupul XXX), proporțional cu volumul lor de achiziții”.

Din analiza contractelor de prestări de servicii rezultă că acestea sunt un contract cadru, în care sunt prevăzute generic mai multe tipuri de servicii și pentru care SC XXX SRL urma să plătească separat o compensație.

Potrivit documentului intitulat „*Linii directoare privind comisionul de administrare din 16.07.2012 – X*”, anexat la dosarul cauzei:

„Facturarea comisionului de administrare în cadrul grupului XXX are scopul de a aloca costurile serviciilor centrale și administrării grupului la companiile participante în modul cel mai adecvat și realist. Costurile de administrare trebuie să fie facturate în baza acordurilor semnate între părți.

Administrarea Centrală:

Administrarea centrală ale cărei costuri trebuie să fie facturate companiilor în cadrul acestui sistem de comision de administrare. Serviciile

centrale și echipa de administrare care se supun prezentului comision de administrare pot fi folosite în orice companie XXX. Pentru moment este alcătuită din următoarele persoane: X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X.

În plus toate persoanele care prestează servicii ocazionale în cadrul grupului vor fi facturate pe baza acestui sistem. Aceste servicii suplimentare se supun acordului comun de la caz la caz.

Pentru proiecte separate (de exemplu Achiziții Centrale, proiect ERP) ar putea fi aplicată altă metodă de facturare.

Serviciile care urmează să fie incluse:

Toate serviciile furnizate de o societatea diferită de angajatorul inițial. Serviciile facturate sunt de obicei legate de călătorie, suma facturată pentru zilele de călătorie acoperă, de asemenea, activitatea de pregătire și rapoartele privind activitățile întreprinse. Serviciile livrate în „țara de origine” trebuie să fie în mod clar legate de nevoile „companiei client” și trebuie să fie documentate (ex: formare profesională, ședințe.) Activitățile ocazionale, cum ar fi apelurile telefonice, ședințele interne, discuțiile interne, nu trebuie facturate.

Serviciul prestat trebuie să fie conectat la obiectul de activitate al companiilor și, în general trebuie să fie în măsură să ofere o valoare suplimentară companiei. Activitățile de supraveghere nu pot fi facturate (ex: adunari generale, bugetarea etc.).

Calcularea comisionului:

Pentru a calcula comisionul de administrare vom folosi tariful de 1000 € pentru fiecare zi lucrătoare, inclusiv cheltuielile de călătorie și 1500 € pentru fiecare călătorie. Folosim calcule forfetare și nu împărțim zilele la tarif orar pentru activitatea consultanților.

Modalitatea de facturare:

(...), facturarea lunară se va efectua pe o bază bugetară:

La începutul anului ar trebui să se stabilească un buget general pentru comisionul de administrare și să se factureze lunar 1/12 din acesta.

La sfârșitul anului fișele de pontaj reale trebuie să fie colectate și comparate cu bugetul. Atunci costurile facturate trebuie să fie corectate pentru a se potrivi cu costurile reale.”

Se reține că în baza contractelor de prestări servicii mai sus menționate, XXX Austria și XXX Germania au emis către SC XXX SRL facturi reprezentând „management fees”, facturi care au fost însoțite de o anexa care cuprinde lista cu numele persoanelor care au reprezentat prestatorul și a sumelor care au compus compensația contractuală în

legatura cu aceste persoane, sume care au la baza deconturi pentru fiecare zi de lucru/persoana, respectiv pentru fiecare calatorie in parte.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că, pentru a justifica prestarea serviciilor, societatea a depus în susținerea cauzei pentru persoanele din cadrul XXX Austria și XXX Germania, care au fost implicate în prestarea de servicii, respectiv:

- sinteze în limba română a activităților desfășurate de respectiva persoană în fiecare an în care a desfășurat activități în cadrul SC XXX SRL, cu indicarea perioadei în care au fost prestate, a naturii activităților desfășurate și a modului în care s-a realizat activitate, (ex: Sinteza servicii prestate în favoarea SC XXX SRL – X – Sales Manager Comfort- activitati prestate in locatia XXX Sibiu , punct de lucru Sibiu, în perioada noiembrie – decembrie 2009, respectiv training echipa vânzari având ca tematică următoarele pregătire echipa de vânzari înainte de vizită la client, procedura de mostrare-conditii de acordare, dimensiuni, întocmirea zilnica a documentelor: plan de vizită, oferte, contracte, prezentări, metode de calculații de preț, rapoarte specifice activității de vânzări),

- agende ale întâlnirilor de lucru (ex. pentru domnul X-agenda pentru întâlnirea tehnică de coordonare din Sibiu din data de 25 iunie 2009),

- rapoarte de lucru (ex: pentru domnul X raport privind întâlnirea tehnică de coordonare din Sibiu din perioada 23-25 iunie 2009), procese verbale (proces verbal privind ședința de vânzări din 3 decembrie 2009, participanți X, X, X, X, vanzatori și managerul SC XXX SRL), regulamente (regulament privind bonusul de materii prime din 16.07.2012 - X)

- propuneri agende pentru analiza riscului (ex.elaborarea analizei riscului /propunere agenda/Sibiu/România/noiembrie 2014), mesaje interne privind ordinea de zi a reuniunilor (ex: ordinea de zi a reuniunii tehnice de coordonare în Sibiu din data de 25-27 noiembrie 2014),

- e-mailuri (ex: training de vânzări în 3-4 decembrie),mesaje interne,

- documente privind deplasările persoanelor care au reprezentat prestatorul în România (ex: bilet electronic primire itinerariu pasager X din 10 noiembrie 2009).

Or, potrivit dispozițiilor art. 49 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, *“constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”*

Mai mult, potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei:

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

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

Astfel, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate precum și documentele depuse la dosarul cauzei, nu poate fi reținută constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a depus documente, respectiv *“ nu s-au prezentat situații de lucrări, procese verbale de lucrări, studii de fezabilitate sau alte asemenea”*.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia din analiza sintezelor referitoare la activitățile prestate de către reprezentanții /delegații prestatorului prezentate de societate, precum și a documentelor care au stat la baza întocmirii acestor sinteze , *“acest gen de activități se suprapun peste atribuțiile salariațiilor societății verificate, cât și cele ale auditorilor independenți cu care societatea are contracte în aceeași perioadă; unele se suprapun și în ceea ce-i privește pe reprezentanții prestatorului aceștia raportând același gen de servicii prestate pentru aceleași perioade de analize, ori se suprapun cu cele prestate de către delegații/reprezentanții XXX Deutschland GmbH X Germania”*, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv, sinteza servicii prestate în favoarea XXX SRL, fișe de post și contractele de prestări servicii , se rețin următoarele:

- potrivit sintezelor servicii prestate în favoarea XXX SRL, activitățile prestate au constat în: training echipa de vânzări (locație XXX Sibiu), evoluția investițiilor aprobate pentru anul 2010, validarea unor investitii, analizarea capacității de producție la secția de spume tehnice în vederea validării unui proiect de 1.8 milioane euro, analiza situației problemelor de calitate a spume,efectuarea de recomandări de alegere a materiilor prime, închidere de an, discuții cu auditorii, asistență în domeniul financiar –contabil, etc.

- potrivit fișelor de post, managerul vanzari spume tehnice, are următoarele atribuții: coordonează activitatea departamentului vanzari spume tehnice, prezintă gama de productie XXX aferente domeniilor industriale-spume tehnice, preluare comenzi/contracte – urmarire derulare, menținerea și dezvoltarea bazei de clienți, monitorizarea gradului de satisfacere a clientului după actul de cumpărare, raportarea săptămânală a rezultatelor vizitelor efectuate, instruieste personalul și urmărește eficacitatea instruirii, etc, directorul tehnic are următoarele atribuții: participă la execuția proiectelor de investiții tehnice, modernizări echipamente și implementări de tehnologii noi, supervizează funcționarea mașinii de spumare în ceea ce privește partea de acționare electrică , mecanică, pneumatică și automatizări,etc, contabilul șef coordonează activitatea zilnică a angajaților departamentului de contabilitate, coordonează activitatea financiar contabilă a XXX Sibiu, organizează și optimizează activitatea de închidere de luna

- potrivit contractelor nr. A03/2010, încheiat la 15.09.2010 între SC XXX SRL, în calitate de client și SC X SRL, in calitate de auditor, contractul nr.A 1/2009 încheiat la data de 04.05.2009, încheiat între SC XXX SRL și SC XAUDIT SRL, având ca scop desfășurarea auditului asupra situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, iar potrivit contractelor de prestări servicii, serviciile ce urmau a fi prestate constau în: consultanță profesională din partea unor manageri profesioniști în gestionarea companiei, asistență în tehnologia de producție, inclusiv know-how (formule, confecții, specialități, ambalare, etc.), securitate și mediu, asistență și consiliere privind monitorizare și punerea în aplicare a legislației cu privire la securitate și mediu, asistență pentru audit, raportare, finanțare și contabilitate, asistență în domeniul de prelucrare a datelor electronice, asistență pentru obținerea celor mai bune condiții de asigurare, asistență în domeniul achizițiilor de materii prime, sfaturi comerciale, cum ar fi comercializarea spumelor tehnice, asistență pentru dezvoltarea piețelor de export, cum ar fi reprezentanții locali ai unităților de tăiere din România, asistență în dezvoltarea unei rețele de unități de tăiere în România și securizarea pieței din România și diverse seminarii, întâlniri și traininguri în locațiile XXX, Recticel și Greiner.

Or, din cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate concluziona că atribuțiile salariaților și obiectele contractelor se suprapun cu serviciile prestate de XXX AUSTRIA și XXX GERMANIA.

De asemenea, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia serviciile au fost prestate cu “scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende”, respectiv serviciile prestate sunt de natura costurilor acționarilor, intrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste operațiuni prin prisma

dosarului prețurilor de transfer și a liniilor directoare OECD, astfel cum au fost reținute în prezenta decizie.

Hotarator in pronuntarea solutiei in prezenta cauza este aspectul ca desi organele de inspectie fiscala consemneaza in Raportul de inspectie fiscala ca au analizat documentele prezentate de contribuabila, aceasta analiza nu este detaliata nicicum, nu se prezinta modul concret in care s-a efectuat aceasta analiza, nu se fac referiri la anumite documente analizate, ceea ce face imposibila intelegerea si verificarea temeiniciei analizei organelor de inspectie fiscala si totodata nu confirma efectuarea acesteia. Singurele argumente ale analizarii unor anume documente se regasesc oarecum in capitolul VI pct. 2 din RIF - *Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*, dar acestea nu constituie o analiza concreta a documentelor prezentate de contribuabil, ci o justificare a constatarilor privind activitatile de acelasi gen prestate de consultanti, constatarii despre care se sustine ca au fost utilizate in stabilirea caracterului artificial al operatiunilor respective si nu in considerarea serviciilor ca nedeductibile. Or, si aceasta afirmatie este contradictorie, deoarece nu se poate urmari stabilirea caracterului artificial al operatiunilor fara a se stabili in consecinta si nedeductibilitatea unor astfel de servicii.

În aceste condiții, in care nu sunt prezentate de catre organele de inspectie fiscala analize concrete efectuate asupra documentelor prezentate de societate, corelat cu neanalizarea completa a deductibilitatii prestarilor de servicii, asa cum aceste operatiuni au fost reincadrate, prin analiza incidentei prevederilor pct. 41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitate de a se pronunta asupra caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor referitoare la serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului, respectiv a TVA aferentă serviciilor facturate de XXX Austria și XXX Germania, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la servicii, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia serviciile facturate nu sunt justificate, in cazul in care organele de inspectie fiscala exprima astfel ca nu se confirma realitatea prestarii acestora, se reține că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză **nu sunt reale**, însă în această situație nu se mai poate pune problema nici a

menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse, în astfel de situații, în primul rând, trebuie stabilită cauza care a determinat plățile dintre cele două firme.

Deci, în situația în care operațiunile sunt considerate nereale, în speță serviciile nu au fost efectiv prestate, organul de inspecție fiscală trebuie să redea conținutul economic al tranzacției și să stabilească ce fel de operațiuni au generat fluxurile financiare dintre cele două societăți.

Mai mult, prin adresa nr. 281776/15.10.2008 Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, a facut urmatoarele precizari:

"Daca autoritatea fiscala stabileste ca operatiunea nu este reala, atunci inainte de a solutiona problema deductibilitatii TVA, ar trebui sa stabileasca daca TVA este datorata. Cazurile serviciilor pentru care beneficiarul are obligatia platii TVA prin taxare inversa, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g) din Codul fiscal, sunt diferite de situatia in care un furnizor/prestator factureaza cu TVA si se constata ca operatiunea nu este reala. (...) In cazul in care beneficiarul are si obligatia platii TVA si are si dreptul de deducere, conform prevederilor specifice taxarii inverse, consideram, insa, ca atata timp cat operatiunea nu este considerata reala de catre organul de control fiscal, nici TVA nu este datorata. In astfel de situatii, exista alte mijloace legale de sanctionare a acestor fenomene, in primul rand stabilind cauza care a determinat platile dintre cele doua firme. (...)

Organele de inspectie fiscala vor reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia. Deci, in situatia in care operatiunea este considerata nereala (...) organul fiscal trebuie sa redea continutul economic al tranzactiei si sa stabileasca ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare dintre cele doua societati."

Or, faptul că facturile au fost acceptate din punct de vedere al regimului taxării inverse, respectiv prin menținerea taxei pe valoarea adăugată colectată, presupune recunoașterea tranzacției, astfel că organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor, confirmat și de faptul că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire penală, așa cum rezultă și din referatul nr. 9409/02.02.2016.

In speta sunt incidente prevederile art. 7 alin.(2) si ale art. 94 alin. (1) si alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, din interpretarea carora se retine ca administrarea si aprecierea probelor trebuie facuta in primul rand de catre organele de inspectie fiscala, care are obligatia ca in virtutea rolului activ conferit de Codul de procedura fiscala, sa verifice starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a

contribuabilului, tinand cont ca potrivit art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala : "*Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege*".

În consecință, având în vedere contradicțiile dintre documentele existente la dosarul cauzei și constatarile organelor de inspectie fiscala; neclaritățile existente în redactarea constatarilor și caracterul incomplet al acestora; faptul că din instrumentarea speței de către organele de inspectie fiscală, organul de soluționare a contestației nu își poate forma convingerea dacă operațiunile facturate în baza contractelor de prestări de servicii de entitățile afiliate XXX GmbH Austria și XXX Deutschland GmbH X Germania, înregistrate de contribuabil sub denumirea „management fees”, reprezintă costuri ale acționariatului sau servicii intra-grup necesare activităților societății; și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată, se reține că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(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.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

coroborat cu pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care precizează:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”,

se va desființa Decizia de impunere nr. F-X/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, **în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei**, aferent cheltuielilor în sumă totală de X lei, **precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precum și dobânzile de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, iar întrucât **Decizia de impunere nr. F-X/2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 a fost desființată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aceasta **se va desființa și pentru suma de X lei cu titlu de accesorii**, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală coroborate cu prevederile pct. 11.5 din Instrucțiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin OPANAF 3741/2015, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. F-X/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **X lei**
 - dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **X lei** aferente impozitului pe profit,
 - penalități de întârziere în sumă de **X lei** aferente impozitului pe profit
 - taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**
 - dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,
 - penalități de întârziere în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,
- urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

Director General