



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

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

DECIZIA nr. _____ / _____ .2020
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din
(fostă X SRL)

înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP X/23.10.2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , prin adresa nr.X/21.10.2019, înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP X din 23.10.2019 cu privire la contestația formulată de X SRL, având sediul social în X..., cod unic de înregistrare X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X.

Societatea contestă:

- Decizia de impunere nr. 000/2019. emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei,
- parțial Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **X** lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. 000/2019. ,
- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **X** lei reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. 000/2019.
- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **000** lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. 000/2019. ,
- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **X** lei reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. 000/2019.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de:

- data comunicării Deciziei de impunere nr 000/2019, respectiv **28.08.2019**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , respectiv **09.10.2019**, conform ștampilei acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

- data comunicării Deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 000/2019, respectiv **19.09.2019**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , respectiv **09.10.2019**, conform ștampilei acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei,

- data comunicării Deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 000/2019, respectiv **24.09.2019**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , respectiv **09.10.2019**, conform ștampilei acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației care i-a fost acordată în data de 2019, conform minutei încheiate în acest sens, anexate în copie la dosarul cauzei.

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

I.A. X contestă Decizia de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru următoarele motive de fapt și de drept:

În ceea ce privește transferul de afacere de la X la X în scopul segregării activității de distribuție de margarină, într-o scurtă descriere a situației de fapt, contestatara precizează că înainte de anul 2015, la nivelul României, distribuția tuturor produselor marca U (inclusiv a produselor de margarina) se realiza prin intermediul societății X SA („.....”).

În anul 2015, ca urmare a deciziei segregării activității de distribuție de produse de margarina (i.e. produsele comercializate sub mărcile X, Y, Z) de restul activităților a fost înființată societatea X ca parte a Grupului X.

La nivel global, conducerea U a decis separarea acestei ramuri de activitate (distribuția margarinei) de distribuția celorlalte tipuri de produse X, această măsură fiind adoptată în toate țările în care X își desfășura activitatea.

Scopul acestei măsuri a fost acela de a vinde ulterior afacerea de distribuție de margarină. Acest scop a fost atins în anul 2018, când la nivelul grupului X s-a luat decizia privind vânzarea diviziei de margarină iar începând cu 2 iulie 2018 acțiunile grupului X în entitatea Y au fost vândute către Z B.V.

Pentru ca procesul de vânzare să fie facilitat și eficientizat s-a decis în anul 2015, separarea acestei activități în societăți distincte în toate țările în care exista o astfel de activitate.

Astfel, în anul 2015, X a devenit singura entitate din grupul X cu drepturi de distribuție a margarinei pe teritoriul României.

Separarea activității de promovare și distribuție a produselor de margarină în România, s-a efectuat prin transferul ramurii de distribuție și promovare a produselor de margarină de la X către Y, persoană juridică stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România. Astfel, X intenționa să transfere următoarele elemente către X: mijloacele fixe destinate desfășurării activității de distribuție a margarinei, personalul aferent activității comerciale și de marketing și contractele încheiate cu furnizorii.

X a solicitat emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate („SFIA”) cu privire la tratamentul de TVA pe care acesta, în calitate de vânzător, intenționa să îl realizeze către X.

Potrivit SFIA aprobate prin OPANAF nr.1487/08.05.2017, transferului de active efectuat de X către Y, cu ocazia transferului activității de distribuție de margarină, nu îi sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarină separat, astfel cum este prevăzut în pct 6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare, la data de 01.10.2015, X în calitate de vânzător, a încheiat cu Y, în calitate de cumpărător, contractul de transfer de afacere (...) prin care a transferat mijloacele fixe destinate desfășurării activității de distribuție a margarinei, personalul aferent activității comerciale și de marketing precum și contractele încheiate cu furnizorii.

Având în vedere că în conformitate cu SFIA aprobată de autoritățile fiscale, transferul de afacere pe care societatea X urma să îl realizeze nu reprezenta în conformitate cu legislația de TVA un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA, fiind o operațiune taxabilă, aceasta a aplicat TVA transferului realizat, emitând factura nr.X în valoare totală de X lei, din care baza de impozitare în suma de X lei și TVA în suma de X lei. Ulterior Y și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de X lei.

În ceea ce privește situația juridică a produselor de margarină în perioada de tranziție dintre momentul segregării și momentul vânzării bussines-ului de margarina, contestatara menționează:

În contextul segregării activității de distribuție de margarină și izolării acesteia în cadrul companiei în scopul vânzării ulterioare a acestei ramuri de activitate, perioada 2015 (momentul segregării activității) - 2018 (momentul perfectării vânzării) a fost considerată perioadă de tranziție.

În această perioadă, produsele de margarină erau în proprietatea societății elvețiene X („...”), respectiv începând cu iunie 2017, a societății olandeze X B.V. („...”).

Astfel, pentru ca societatea Y să poată achiziționa produsele de margarină de la proprietarul acestora, sistemul informatic utilizat la nivelul grupului X (..) ar fi trebuit modificat în mod substanțial la nivel mondial, ceea ce ar fi generat costuri foarte mari.

Mai mult, întrucât X (în calitate de distribuitor al acestor produse) avea încheiate contracte generale cu clienții pentru distribuția mai multor tipuri de produse comercializate sub marca X, inclusiv a mărcilor de margarină, s-a luat decizia de a menține în vigoare aceste contracte generale în vederea păstrării beneficiilor relației comerciale existente cu clienții și a avantajelor competitive. În plus, în vederea îndeplinirii funcției de vânzări a produselor de margarină la nivelul X, ar fi fost necesar un transfer de angajați specializați în această activitate, fapt ce ar fi presupus costuri adiționale atât pentru X cât și pentru X,

întrucât la acel moment personalul de vânzări al X nu era specializat pe vânzarea unui anumit tip/marcă de produse, ci pe întreaga gamă X.

Astfel, din punct de vedere operațional și financiar nu se justifică separarea operațiunilor de distribuție într-o entitate distinctă care să achiziționeze produsele direct de la X și să le vândă către clienții finali, fără ca Y să intermedieze aceste tranzacții întrucât o asemenea structură ar fi presupus un efort operațional și financiar suplimentar (noi contracte negociate, angajați specializați în vânzări, implementarea unui sistem operațional și contabil, s.a).

Având în vedere cele de mai sus, s-a luat decizia ca activitatea de distribuție a produselor de margarină efectuată de Y să se desfășoare prin intermediul X care acționează ca un comisionar, relația dintre acesta și clienți fiind reglementată contractual.

Așa cum rezultă și din contractul X, în urma transferului de active realizat, X-Y a devenit singura entitate din grupul X cu drepturi de distribuție a margarinei pe teritoriul României.

Fluxul operațiunilor derulate pentru distribuția produselor de margarină pe teritoriul României este următorul: bunurile sunt vândute de către entitățile proprietare X/Y către Y, în calitate de distribuitor al acestora în România și ulterior Y le vinde/distribuie clienților finali prin intermediul X, care acționează ca un cumpărător-revânzător.

a) Referitor la TVA în sumă de X lei aferentă achiziției de active, societatea precizează, în primul rând, că soluția organului fiscal de negare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei contravine poziției exprimate de SFIA emisă de autoritățile fiscale.

Astfel, contestatara consideră că atâta timp cât organul fiscal a emis SFIA, care este un act administrativ obligatoriu pentru autoritățile fiscale, prin care s-a stabilit faptul că transferul unei universalități de bunuri/active de la X la Y este supus TVA și cât timp X a aplicat TVA asupra acestui transfer colectând TVA aferentă în sumă de X lei, conform indicației din SFIA, în mod nelegal echipa de control a procedat la negarea dreptului de deducere la nivelul X. Astfel, cât timp la vânzător organul fiscal a stabilit că tranzacția este supusă TVA rezultă că, pentru respectarea principiului neutralității fiscale, dreptul de deducere se impune a fi acordat la nivelul beneficiarului.

În al doilea rând, în ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală referitoare la nerespectarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara precizează faptul ca operațiunea realizată de societate reprezintă un transfer de activitate doar din perspectivă juridică, întrucât din perspectiva TVA nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 din Codul fiscal pentru realizarea unui transfer de activitate în afara sferei de aplicare a TVA.

Astfel, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală pare să nu fi înțeles diferența dintre un transfer de active în sens juridic și un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA atunci când sunt îndeplinite prevederile art.128 alin.(7) din vechiul Cod fiscal, Legea nr.571/2003, respectiv ale art.270 alin.(7) din Noul Cod fiscal, Legea nr.227/2015.

Deși societatea a informat echipa de inspecție fiscală cu privire la SFIA aprobată de autoritățile fiscale în conformitate cu care transferul de afacere pe care X urma să îl realizeze nu reprezenta un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal, echipa de inspecție fiscale a ales să ignore acest aspect și, implicit tratamentul corect de TVA aplicabil, precum și prevederile legale (art.52 alin.11 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art.42 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală), conform cărora SFIA este opozabilă și obligatorie față de organul fiscal, care s-au

limitat la descrierea bunurilor și serviciilor din factura și la încadrarea operațiunii, în mod eronat, strict în baza detaliilor înscrise în aceasta.

În factura a fost inserată mențiunea „transfer activitate conform X/01.10.2015” întrucât din punct de vedere juridic s-a transferat o ramură a activității, respectiv ramura de distribuție de margarină. Faptul că, această activitate nu reprezintă un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA nu schimbă natura juridică a tranzacției, ci are implicații exclusiv asupra tratamentului fiscal aplicabil acestei operațiuni.

Mai mult, modul în care societatea a înțeles să deruleze mai departe această activitate preluată, respectiv în mod direct sau prin intermediar, nu are niciun fel de impact asupra transferului efectuat. Din perspectiva juridică tot un transfer al unei ramuri a afacerii rămâne și în asemenea situație denumirea inclusă în factură este una perfect legală și conformă situației de fapt incidente.

În al treilea rând, în conformitate cu prevederile pct.6 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

Mai mult, chiar și în cazul în care echipa de inspecție fiscală ar considera că forma facturii aferentă transferului de afacere nu este conformă, aceasta trebuia să țină cont în plus față de factura în sine, de anexe, contract, soluția fiscală individuală anticipată și toate documentele relevante în speță. În acest sens, este învederată jurisprudența europeană pronunțată în Cauza C-516/14- Barlis 06.

În al patrulea rând, echipa de inspecție fiscală a invocat în mod eronat și nelegal faptul că achiziția nu a fost destinată realizării de operațiuni taxabile, întrucât activitatea de distribuție era realizată exclusiv prin intermediul X, respectiv faptul că în balanțele de verificare ale societății nu este evidențiat contul de stocuri 3711 „Mărfuri”.

Contestatarea menționează că legislația de TVA nu condiționează deducerea TVA aferentă achizițiilor de efectuarea de operațiuni taxabile către clienții finali/fără intermediari/ fără a utiliza pe lanțul de distribuție un cumpărător -revânzător așa cum este X în lanțul de distribuție al margarinei sau de evidențierea în balanțele contabile a contului de stocuri 3711 „Mărfuri”.

Chiar organele de control au constatat că X a efectuat operațiuni taxabile ulterior achiziției de active de la X și a înregistrat TVA colectată iar în situația în care s-ar fi constatat o deficiență în modalitatea de reflectare contabilă a stocurilor, aceasta putea cel mult să fie subiectul unei amenzi contravenționale și nu al unei impuneri nelegale și neproportionale, și anume negarea dreptului de deducere a TVA.

Societatea precizează că în urma transferului de activitate realizat (transfer de active în sfera de aplicare a TVA), a devenit singura entitate din grupul X cu drepturi de distribuție a margarinei pe teritoriul României.

Totodată, activitatea de distribuție a produselor de margarină efectuate de societate s-a desfășurat prin intermediul societății X, care acționând în calitate de comisionar (cumpărător-revânzător al produselor de margarină) a intermediat achiziția produselor de margarină de către X de la X (respectiv ...), precum și distribuția acestora de la X la clienții finali.

Mai mult, argumentația echipei de inspecție fiscală este contradictorie întrucât aceasta pe de o parte, admite faptul că a realizat operațiuni taxabile și a înregistrat astfel TVA colectată aferentă veniturilor înregistrate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” aferentă facturilor emise către X însă, pe de altă parte, susține că nu a realizat operațiuni taxabile întrucât activitatea de distribuție se realizează exclusiv prin intermediul societății X.

Contestatară menționează că nu a avut venituri taxabile și, prin urmare nici TVA colectată de la momentul înființării în luna mai 2015 și până la momentul transferului de la X realizat în luna octombrie 2015 conform acordului de transfer (000 din 01.10.2015) și nici nu ar fi avut în lipsa acestuia.

Societatea reiterează că a fost înființată cu scopul de a prelua activitatea de distribuție a produselor de margarină ale grupului X, aspect constat și de organele de inspecție fiscală în analiza TVA colectată, prin care s-a confirmat faptul că X a efectuat operațiuni taxabile și a colectat TVA. Faptul că activitatea de distribuție a X se realizează prin intermediul cumpărătorului -revânzătorului X sau faptul că societatea nu are înregistrate în contabilitate mărfuri în contul contabil 371 sunt irelevante în analiza deductibilității TVA aferentă achizițiilor efectuate de societate cu ocazia transferului de X.

Astfel, având în vedere prevederile art.7 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a acționat în virtutea rolului său activ, reținând, o stare contrară realității, fără a ține cont de toate informațiile puse la dispoziție de societate.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea consideră că întrunește condițiile prevăzute de legislația fiscală în materia taxei pe valoarea adăugată pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă transferului de activitate.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziției de echipamente de producție, societatea precizează, într-o scurtă descriere a situației de fapt că, întrucât în decursul anului 2018, grupul X a decis la nivel global să vândă divizia de margarină, toate activele aferente acestei activități au fost vândute către companii în care s-a izolat activitatea de producție de margarină.

În acest sens, prin Acordurile din 22 iunie 2018, respectiv 2 iulie 2018 încheiate între X NV și X Plc (entități din O, în calitate de vânzător) și Y BV (entitate din O, în calitate de cumpărător) s-a decis vânzarea acțiunilor în companiile de distribuție de margarină.

Astfel, începând cu data de 2 iulie 2018 acțiunile grupului X în entitatea X au fost vândute către Y B.V, și, prin urmare, X nu mai face parte din grupul X.

Prin urmare, întrucât activitatea de margarină nu mai este parte a grupului X, activele angrenate acestei activități au fost vândute de grupul X către grupul Y B.V.

În România, liniile de producție aferente produselor de margarină aflate în fabrica din P și deținute de către X SA (care acționa anterior ca prestator de servicii de producție pe bază de comandă pentru X) au fost vândute către X. În acest sens a fost emisă factura nr.000/02.07.2018 în valoare totală de X lei din care 000 lei bază impozabilă și 000 lei TVA, care a fost înregistrată în contabilitatea X în luna august 2018.

Ulterior, în luna octombrie 2018, X SA a corectat factura emisă inițial, emitând factura de corectie nr.X/31.10.2018 în valoare totală de (-) 000 lei din care (-) 000 lei bază impozabilă și (-) 000 lei TVA și a emis factura nr.000/31.10.2018 în valoare totală de 000 lei din care bază impozabilă 000 lei și TVA aferentă 000 lei.

Întrucât, în baza contractului de vânzare cumpărare a activității de margarină încheiat la nivel global s-a stabilit că până la momentul decembrie 2018 fluxul de producție distribuție rămâne neschimbat, liniile de producție au rămas fizic în fabrica X SA, entitatea continuând să presteze servicii de producție pe bază de comandă și astfel să producă margarină pentru X până la momentul decembrie 2018. Acest flux comercial a fost menținut pe o perioadă limitată de timp pentru a permite X să își seteze propriile canale de distribuție și propria rețea și să nu pericliteze activitatea acesteia.

Astfel, în vederea menținerii fluxului de producție distribuție, X a încheiat un contract (Asset Usage Agreement) având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra acestor echipamente necesare producției de margarină către societatea X SA.

Prin urmare, în baza acestui contract, X a pus la dispoziția X SA toate echipamentele necesare pentru a fi utilizate de aceasta din urma pentru prestarea de servicii pe bază de comandă pentru producerea de margarină, comercializată de societatea în cadrul operațiunilor sale taxabile.

Urmare acordării dreptului de folosință asupra acestor echipamente, X a efectuat prestări de servicii taxabile, emitând factura nr.000/15.03.2019 cu bază de impozitare 000 lei și TVA 000 lei.

Ulterior, o parte din aceste echipamente au fost vândute de societate și livrate intracomunitar către entități din P, respectiv G, serviciile de producție pe bază de comandă urmând a fi preluate și prestate de către aceste două entități din grupul X în beneficiul direct al X.

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a stabilit în mod nelegal în sarcina societății TVA suplimentară, cu încălcarea prevederilor Codului fiscal și a jurisprudenței europene.

Astfel, contestatara precizează că îndeplinește condițiile de fond și formă prevăzute de legislația fiscală.

În ceea ce privește condiția formală pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, societatea precizează că a prezentat organelor de control o factură întocmită potrivit dispozițiilor legale, iar organele de control nu au invocat nicio neregulă în acest sens.

În ceea ce privește condiția de fond societatea precizează:

În primul rând, în perioada verificată, societatea a achiziționat echipamente de producție pe care, ulterior achiziției, le-a pus la dispoziția societății X SA.

Punerea la dispoziția X SA a acestor echipamente de producție s-a realizat cu titlu oneros, în acest sens X emitând factura nr.000/15.03.2019, cu baza de impozitare 000 lei și TVA în sumă de 000 lei către X SA.

Drept urmare, acordarea dreptului de folosință asupra acestor echipamente a fost realizată în scopul generării de venituri taxabile la nivelul X, societatea realizând astfel prestări de servicii taxabile.

În al doilea rând, societatea precizează că aceste mijloace de producție erau esențiale pentru continuarea activității economice. Astfel, în situația în care societatea nu ar fi deținut aceste mijloace de producție, producția de margarină nu ar fi putut fi realizată și astfel, societatea s-ar fi aflat în imposibilitatea de a desfășura activitatea sa de distribuție și, prin urmare, de a înregistra venituri taxabile.

Prin urmare, contestatara consideră că organele de inspecție fiscală au ignorat situația de fapt prezentată de societate, concluzionând în mod eronat că în baza activității specifice de distribuție, achizițiile de echipamente de producție nu au fost utilizate în scopul unor operațiuni care să permită exercitarea dreptului de deducere a TVA, deși au admis că aceste achiziții au fost destinate producției și ulterior distribuției de margarină.

Achiziția mijloacelor fixe către X este justificată în contextul activității economice pe care această entitate o derulează în mod independent ca urmare a finalizării procesului de vânzare globală a diviziei de margarină de la grupul X către grupul Y BV. Astfel, în prezent, aceste echipamente sunt angrenate în activitățile taxabile ale X întrucât ele ajută la fabricarea margarinei de către X, margarină pe care X o vinde mai departe clienților săi, înregistrând astfel venituri taxabile. Faptul că pe lanțul de distribuție al margarinei mai intervin și alte persoane impozabile, este irelevant din punct de vedere exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de echipamente la nivelul X.

În al treilea rând, societatea precizează că a vândut o mare parte din aceste echipamente de producție în P către societatea X (Manufacturing) Sp.zoo din P, respectiv în G către societatea X D, aceste echipamente fiind utilizate în același scop, fabricarea de margarină în beneficiul X. În acest sens, societatea anexează facturile aferente acestor tranzacții, ce conțin și anexele cu detalierea echipamentelor livrate.

Contestatară consideră că echipa de control avea obligația legală de a ține cont de aceste probe și a le avea în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale și respectiv, la stabilirea tratamentului fiscal corect, chiar dacă aceste facturi au fost emise în perioade care nu au fost supuse inspecției fiscale parțiale, aceste facturi fiind prezentate ca mijloace de probă pentru a dovedi că achiziția de echipamente s-a realizat în scopul derulării de către X de operațiuni taxabile.

Prin urmare, întrucât echipamentele de producție au fost și sunt utilizate în vederea producerii de margarină și implicit realizarea de operațiuni taxabile, societatea consideră ca și condiția de fond este îndeplinită.

Mai mult, societatea susține că prin refuzarea dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că echipamentele pentru care a fost transferat dreptul de utilizare la nivelul X SA nu au fost predate în alte scopuri decât cele ale activității economice a U-, ci au fost puse la dispoziția X SA în scopul desfășurării activității de producție de margarină. X a înregistrat venituri taxabile/scutite cu drept de deducere atât din vânzarea de margarină, din prestări de servicii de utilizare a echipamentelor, cât și din vânzarea ulterioară de echipamente.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, societatea consideră că întrunește condițiile prevăzute de legislația de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă echipamentelor de producție.

I.B. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii calculate prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/17.09.2019, Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/17.09.2019, Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/23.09.2019 și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/23.09.2019, societatea consideră că, întrucât nu datorează obligațiile fiscale principale suplimentare, potrivit principiului *accessorium sequitur principale* nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii impuse prin deciziile de calcul accesorii, motiv pentru care, în temeiul art.50 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, solicită anularea acestor obligațiilor fiscale accesorii.

Totodată, în ceea ce privește penalitatea de nedeclarare stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000 din 17.09.2019 și respectiv Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000 din 23.09.2019, societatea menționează că a formulat cerere de reducere a acestor penalități în temeiul art.181 din Codul de procedură fiscală, sens în care a fost emisă Decizia nr.000 din data de 30.09.2019.

II.A. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. **000/22.08.2019**, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul **Administrației Județene a Finanțelor Publice**, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2019, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată: 04.08.2015-31.10.2018

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că X S.A. a emis către U X S.R.L., factura nr.000/01.10.2015 în valoare totală de 000 lei, din care 000 lei - baza impozabilă și 000 lei - T.V.A., cu mențiunea „transfer activitate conform 000/01.10.2015”.

Potrivit anexei la factura mai sus menționată, baza impozabilă de X lei se compune din:

- 000 lei, „fond comercial achiz. business margarina”;
- 000 lei, contravaloarea a 82 buc „Coler Deco Mantel”;

- 000 lei, contravaloarea a 3 buc. „Dell Latitude E7240” si 3 buc. „Dell Latitude E7440”;
- 000 lei, contravaloarea a 72 buc. vitrine frigorifice verticale.

In evidenta contabila, X S.R.L. a intocmit urmatoarele articolele contabile:

N. C/ 20.10.2015:

- % = 408 “Furnizori facturi de sosit” 000 lei
- 207 “Fond comecial” 000 lei
- 2131100 “Echipamente tehnologice” 000 lei
- 2132400 “Calculatoare” 000 lei
- 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar” 000 lei

N.C./30.10.2015:

- % = 401 “000” 000 lei
- 408 “Furnizori facturi de sosit” 000 lei
- 4426 “T.V.A. deductibila” 000 lei

In timpul controlului, X S.R.L. (denumire actuala X S.R.L.) a prezentat urmatoarele contracte:

1. *Contractul incheiat cu X ce reglementeaza dreptul de utilizare a marcii X de catre BCS si prin care X ii da dreptul lui X sa efectueze distributia de produse de margarina prin intermediul lui X S.A. (X) care va actiona ca un comisionar.*
2. *Contractul de Distributie din data de 01 iulie 2017, intre X BV O si X Romania SRL .*
3. *Contractul de comercializare din data de 01.10.2011 incheiat intre XR.L. si X.*
4. *Contractul de transfer de activitate comerciala din data de 01/10/2015 incheiat intre X . in calitate de vanzator si X (denumire actuala X S.R.L.) in calitate de cumparator.*

Totodata, societatea a prezentat si Adresa nr.A-000/12.05.2017, emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala catre X S.A., prin care a fost transmis Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale pentru Administrare Fiscala nr.000/08.05.2017 privind emiterea solutiei fiscale individuale anticipate pentru societatea X S.A. .

Obiectul Solutiei Fiscale Individuale Anticipate a fost tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operatiunii de transfer partial de active ce se realizeaza prin incheierea contractului de transfer de afacere (distributia produselor de margarina) intre X S.A. si X Romania, o noua entitate ce va fi stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Motivul de fapt al cererii societatii comerciale:

X este o societate pe actiuni ce a fost infiintata in Romania in anul 1999 si face parte din grupul U, un grup de societati specializate in producerea si distributia de bunuri de larg consum.

Grupul X este prezent pe piata din Romania prin compania regionala X, care coordoneaza operatiunile de marketing, distributie si vanzari in Romania,, respectiv X Romania SA care gestioneaza capacitatea de productie de pe platforma industrială de la P.

Platforma de la P cuprinde două fabrici: fabrica de detergenți unde sunt produși detergenții pudră: X și fabrica de produse alimentare unde sunt produse margarinele X, condimentele X, supele, cuburile - bază pentru mâncăruri și muștarurile X.

Portofoliul de mărci pe care X le distribuie pe cele două mari piețe pe care este prezenta (ș.a. piața produselor de îngrijire casnică și personala și piața produselor alimentare) include mărci precum X, Y, Z. Aceste produse sunt achiziționate de X de la o societate elvețiană din grup, și anume X AG (denumită în continuare „X”), societate înregistrată în scopuri de TVA și în România.

Bunurile astfel achiziționate de X sunt vandute ulterior către clienți terți, X adăugând un adaos comercial la prețul inițial de achiziție al produselor. Bunurile achiziționate de către X de la X se afla pe teritoriul României, X efectuând exclusiv livrări locale de bunuri către X.

În contextul eficientizării și îmbunătățirii activității de vânzare și distribuție a margarinei la nivel global, conducerea X a decis separarea acestei ramuri de activitate (distribuția margarinei).

În acest sens, în baza hotărârii luate la nivel global cu privire la separarea activității de promovare și distribuție a produselor de margarina, la nivelul României s-a decis transferul activității de distribuție și promovare a produselor de margarina (ș.a. produsele comercializate sub mărcile X,Y,Z) de la X către o nouă entitate ce va fi stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România - denumită X România.

X va transfera către X România angajații specializați în activitatea de marketing și promovare a mărcilor de margarina, bunuri corporale mobile specifice utilizate în activitatea de distribuție a produselor de margarina, precum și anumite contracte încheiate cu prestatori terți de servicii precum servicii media, servicii de marketing și materiale promoționale.

Activele ce vor fi transferate de la X către X România sunt următoarele:

a) Mijloacele fixe destinate desfășurării activității de distribuție a margarinei, respectiv un număr de 156 de frigider și combine frigorifice necesare în distribuția de margarina precum și 5 laptopuri ce vor fi utilizate de angajații X România,

b) Personalul aferent activității comerciale și de marketing

Din perspectiva personalului, X va transfera către X România cinci angajați care se vor ocupa de activitatea de marketing, după cum urmează:

Angajat 1, brand manager - departament marketing;

Angajat 2, specialist marketing - departament marketing;

Angajat 3, specialist marketing - departament marketing;

Angajat 4, reprezentant comercial - departament customer marketing;

Angajat 5, specialist marketing - departament customer marketing.

X are angajat personal specializat în activitatea de marketing, pentru fiecare dintre mărcile de produse distribuite și personal de vânzări care se ocupă atât de distribuția produselor de îngrijire casnică și personală precum și de cea a produselor alimentare, nefiind specializați pe distribuția unui singur tip de produse/marcă din gama U.

Astfel, activitatea de distribuție pe care ar putea să o desfășoare angajații proprii de vânzări ai X România va fi responsabilitatea X, în acest sens, deși nu sunt efectiv transferați angajați care să îndeplinească funcția de vânzări, această activitate se va desfășura prin intermediul X care va acționa ca și comisionar al X România, în nume propriu, dar în contul acestuia din urmă.

c) Contracte încheiate cu furnizorii

X va transfera către X România un număr de 000 contracte încheiate cu furnizorii de servicii media (agenții și stații media), de furnizare de materiale promoționale și servicii

de marketing, de furnizare produse campanii marketing, servicii relații publice și organizare, evenimente necesare în promovarea produselor de margarina.

Urmare a transferului ramurii de distribuție și promovare a produselor de margarina ce va avea loc la nivelul Societății, X va continua să se ocupe de promovarea, marketingul și vânzarea produselor de îngrijirea casei, îngrijire personală și restul produselor alimentare din portofoliul X, mai puțin a mărcilor de margarina.

Pentru desfășurarea activității, X România, va încheia cu X un contract ce reglementează dreptul de utilizare a mărcii X de către X România și prin care X îi dă dreptul lui X România să efectueze distribuția de produse de margarina prin intermediul lui X.

Intrucât X are încheiate contracte generale cu clienții pentru distribuția mai multor tipuri de produse comercializate sub marca X, inclusiv a mărcilor de margarina, se intenționează menținerea în vigoare a acestor contracte generale, în vederea păstrării beneficiilor relației comerciale existente cu clienții și a avantajelor competitive (de ex. păstrarea puterii de negociere a X care distribuie volume semnificative de bunuri).

Societatea precizează că transferul efectiv al contractelor ar presupune: terminarea tuturor contractelor încheiate la nivelul X cu clienții săi, renegocierea și încheierea unor noi contracte atât la nivelul X pentru a exclude produsele de margarina, cât și la nivelul X România pentru reglementarea contractuală a distribuției produselor de margarina.

Totodată, societatea menționează faptul că, în vederea îndeplinirii funcției de vânzări a produselor de margarina la nivelul X România, ar fi necesar un transfer de angajați specializați în această activitate, fapt ce ar presupune costuri adiționale atât pentru X cât și pentru X România întrucât la acest moment personalul de vânzări al X nu este specializat pe vânzarea unui anumit tip/marca de produs, ci pe întreaga gamă X.

Astfel, activitatea de distribuție a produselor de margarina ce urmează a fi efectuată de către X România se va desfășura prin intermediul X care va acționa ca un comisionar, relația comercială dintre Societate și clienți fiind deja reglementată contractual.

În acest sens, X România va încheia un contract cu X („Xtrading agreement”) în baza căruia aceasta din urmă se va obliga să vândă produsele din gama margarina către clienți în nume propriu dar pe seama X România, acționând conform instrucțiunilor date de X România. Acest lucru este prevăzut și în proiectul de acord de transfer, conform căruia X acționează ca un comisionar în beneficiul X România în procesul de distribuție a mărcilor de margarina.

Mai mult, X va presta o serie de servicii în beneficiul X România în legătură cu produsele comercializate precum administrarea conturilor de clienți, procesarea comenzilor clienților, gestionarea încasărilor de la clienți, precum și alte servicii ocazionale ce vor fi agreate între părți.

Intrucât X România va livra produsele către clienți (direct către marile lanțuri de retail sau către alți distribuitori) prin intermediul X, aceasta din urmă va primi de la X România facturi pe numele său la prețul la care X România intenționează să comercializeze margarina către clienți și va emite mai departe facturi către clienți, acționând în nume propriu și pe seama X România în procesul de vânzare al produselor din gama margarina.

În plus față de suportul în activitatea de distribuție, X va presta în beneficiul X România servicii administrative și de suport, în acest sens fiind încheiat un contract distinct între X România și Societate în baza căruia va fi remunerată aceasta din urmă.

În ceea ce privește achiziția produselor de margarina ce vor fi comercializate de către X România prin intermediul X, X România va achiziționa produsele de margarina ce urmează a fi distribuite de la X, prin intermediul X, care va acționa ca un cumpărător revânzător al acestora.

Astfel, U va încheia un contract de furnizare de produse cu X în baza căruia Societatea achiziționa produsele de margarina pe care le va vinde ulterior către X România. Potrivit contractului ce urmează a fi încheiat între părți, U a agreeat să îl desemneze pe X ca furnizor neexclusiv cu scopul de a vinde și furniza produsele de margarina către X România.

La rândul său, X România va încheia cu X un contract de achiziție a produselor furnizate de X prin intermediul X.

În baza contractelor de mai sus, X va emite facturi de livrare către X pentru produse achiziționate, urmând ca X să emită facturi către X România pentru livrarea acestor produse, prețul inclus pe acestea fiind compus din valoarea de achiziție a produselor de margarina de la X și adaosul X pentru intermedierea în operațiunile de distribuție a produselor de margarina.

Remunerația X pentru intermedierea tranzacțiilor cu mărcile de margarina (achiziția vânzarea acestora pe seama X România) va fi compusă din adaosul comercial adăugat de către Societate la prețul de achiziție al bunurilor.

Totodată, Societatea menționează faptul că, toate tranzacțiile cu produsele de margarina între X, X și X România, așa cum au fost acestea descrise anterior, se vor desfășura pe teritoriul României, fiind taxabile cu cota redusă de TVA de 9%.

De asemenea, în vederea simplificării procesului de distribuție către clienți, stocurile de produse de margarina nu vor fi transportate fizic de la locația X la locația X România și înapoi.

În concluzia „motivului de fapt”, Societatea consideră ca transferul elementelor legate de activitatea economică de distribuție a marilor de margarina și anume a activelor corporale atașate activității de distribuție, angajaților specializați în marketing și promovarea marilor de margarina și a contractelor încheiate cu furnizorii de servicii media, materiale promotionale și servicii marketing, precum și drepturile și obligațiile ce decurg din aceste contracte, se clasifică drept transfer parțial de afacere, operațiune în afara sferei de aplicare a TVA, conform prevederilor art.128 alin.(7) și art.129 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Soluția fiscală individuală anticipată

Din informațiile prezentate de societate în cererea depusă, rezultă că X nu va transfera X România toate elementele specifice activității de distribuție a produselor de margarina, transfera doar angajați specializați în marketingul acestor produse, și doar contracte cu furnizori privind serviciile de promovare și marketing de margarina.

Pe de altă parte, vânzarea margarinei va fi realizată prin intermediul X, care va acționa ca și cumpărător - revânzător al acestor produse.

Astfel, nu are loc transferul efectiv al contractelor cu furnizorii, nici transferul efectiv al contractelor cu clienții, nici al angajaților specializați în vânzări, aceste elemente fiind esențiale pentru desfășurarea activității de distribuție care se dorește a fi transferată.

În consecință, transferului de active efectuat de X către X România, cu ocazia transferului activității de distribuție de margarina, astfel cum a fost prezentat de către Societate, nu îi sunt aplicabile prevederile art.128 alin. (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina separat, astfel cum este prevăzut în pct 6 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare ale art. 128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, faptul ca nu a fost efectuat un transfer de activitate de la X S.A. catre X S.R.L. (denumire actuala X S.R.L.), a rezultat si din analiza documentelor de evidenta tehnico-operativa prezentate la control de societatea verificata si a modului de inregistrare a acestora in evidenta contabila a X S.R.L (denumire actuala X SCE), astfel:

➤ X SCE S.R.L inregistreaza facturi emise de X S.A. cu mentiunea „Material Value”.

Spre exemplificare: factura nr.X/31.08.2018 in suma totala de 000 lei, din care:

- Material Value (COGS OR Rev) in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 6071000 “cheltuieli privind marfurile”);

- Mark Up - SU in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 6071000“cheltuieli privind marfurile”);

- Mark Up - U in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 6071000 “cheltuieli privind marfurile”);

- TVA deductibila 000 lei, cu cota de 9% (evidentiata in contul contabil 4426 „TVA deductibila”).

➤ X S.R.L emite facturi catre X S.A. cu mentiunea „Material Value”.

Spre exemplificare: factura nr.000 in suma totala de 000 lei, din care:

- Material Value (COGS OR Rev) in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 7071000);

- Undisclosed Agency Commision - Retail_R in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 628 Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti);

- TVA colectata in valoare de 000 lei, cu cota de 9% (evidentiata in contul contabil 4427 „TVA colectata”).

➤ X S.R.L inregistreaza facturi emise de X S.A. cu mentiunea „servicii”.

Spre exemplificare:

a) factura nr.000/26.11.2015 in valoare totala de 000 lei din care:

- Refacturare business suport Q4 in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 628 “Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti”);

- TVA deductibila de 000 lei, cu cota de 24% (evidentiata in contul contabil 4426 „TVA deductibila”).

Conform anexei la factura mai sus mentionata, serviciile au constat in :WS, Fin, HR TR, Legal, IT, Mark, SC Planning.

b) factura nr.000/26.11.2015 lei, emisa de X S.A. cu mentiunea „Refacturare costuri marketing OCT-CG” in suma de 000 lei, evidentiata de X S.R.L. in contul contabil 628 si TVA deductibila de 000 lei, cota de 24%.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că in balantele de verificare intocmite de S.C X S.R.L pentru toata perioada supusa verificarii, nu este evidentiata contul de stocuri 3711 „,Marfuri”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca marfurile nu „intra” si nu „ies” nici scriptic si nici fizic prin X S.R.L., activitatea de distributie margarina efectuandu-se exclusiv prin agentul X S.A..

In ceea ce priveste cheltuielile cu veniturile din salarii inregistrate de X S.R.L, din consultarea bazei de date REVISAL_ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca in perioada iulie 2015 pana la data efectuării inspecției fiscale, societatea a incheiat contracte de munca dupa cum urmeaza:

- In luna iulie 2015 au fost incheiate 2 (doua) contracte de munca pentru functiile de Director general, respectiv inspector resurse umane;
- In luna septembrie 2015 au fost incheiate 5 (cinci) contracte de munca pentru functia de manager marketing, brand manager si specialist marketing;
- In luna noiembrie 2015 a fost incheiat 1 (un) contract pentru functia de brand manager;
- In luna ianuarie 2016 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functiile specialist marketing si sef birou marketing;
- In luna decembrie 2016 a fost incheiat 1 (un) contract pentru functia sef birou marketing;
- In luna ianuarie 2017 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functia inspector referent resurse umane si specialist marketing;
- In luna martie 2017 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functiile de specialist marketing si sef birou marketing.

Contractele mai sus mentionate au incetat dupa cum urmeaza:

- 1 (un) contract in luna decembrie 2015;
- 4 (patru) contracte in anul 2016;
- 4 (patru) contracte in anul 2017;
- 5 (cinci) contracte in luna iunie 2018.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data efectuării inspectiei fiscale este activ doar contractul nr.000/27.01.2017 pentru functia specialist marketing.

Întrucât activitatea de distributie a produselor de margarina se desfasoara exclusiv prin intermediul agentului comisionar X S.A., organele de inspectie fiscala au constatat ca, mijloacele fixe inscrise in lista anexa la factura nr. 000/01.10.2015, respectiv 82 buc „Coler Deco Mantel”, 3 buc. „Dell Latitude E7240”, 3 buc. „Dell Latitude E7440” si 72 buc. vitrine frigorifice verticale inregistrate de X S.R.L. nu sunt utilizate efectiv de societatea verificata, intrucat nu sunt inregistrate intrari/iesiri de marfuri, nu se inregistreaza operatiuni in contul contabil 371 „Marfuri”, iar toate serviciile de administrare, resurse umane sunt efectuate de X S.A..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea inscrisa in factura nr. 000/01.10.2015 emisa de X S.A nu reprezinta un transfer de activitate, intrucat elementele transferate nu constituie o structura independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina.

Totodată, organele de inspectie fiscala au constatat că activitatea X S.R.L (actuala X S.R.L.) nu se desfasoara independent, ci numai prin intermediul persoanei juridice X (X), care detine toate resursele tehnice si umane necesare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- in fapt nu a fost efectuata operatiunea inscrisa in factura nr.000/01.10.2015, respectiv „transfer activitate conform 000/01.10.2015”, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit. a) coroborat cu art.155 alin.(19) lit.(h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- nu au fost realizate nici livrari de bunuri si nici prestari de servicii destinate realizarii de operatiuni taxabile de catre X S.R.L., intrucat activitatea de distributie margarina este realizata exclusiv prin intermediul X S.A., contrar prevederilor art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

motiv pentru care, nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de 000 lei inscrisa in factura nr. 000/01.10.2015.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că X S.R.L. a înregistrat în luna iulie 2018, achiziții de mijloace fixe întocmind următoarele articole contabile:

N.C./02.07.2018:

% = 408 "Furnizori facturi de sosit"	000 lei
21311 "Echipamente tehnologice"	000 lei
21321 "Aparate de masura"	000 lei
21322 "Calculatoare"	000 lei
2133 "Mijloace de transport"	000 lei
214 "Mobilier si birotica"	000 lei

N.C./02.07.2018:

21311 = 1518	000 lei
"Echipamente tehnologice" "Alte provizioane VP"	
1518 = 408	000 lei
"Alte provizioane VP" "Furnizori facturi de sosit"	

În luna august 2018, a fost înregistrată factura nr.000/02.07.2018 în valoare totală de 000 lei din care 000 lei - baza impozabilă și 000 lei - T.V.A. emisă de 000 S.A. cu mențiunea „sale of manufacturing assets in relation to the spread business”, după cum urmează:

N.C./31.08.2018:

% = 4011100 "Furnizori grup trade"	000 lei
408 "Furnizori facturi de sosit"	000 lei
4611300 "Debitori grup trade"	000 lei
4426 "T.V.A. deductibilă"	000 lei

În luna octombrie 2018, X SA a corectat factura nr.000/02.07.2018, prin Credit Note nr.000 din 31.10.2018 și a emis factura nr.000 din 31.10.2018 în valoare totală de 000 lei din care baza impozabilă în sumă de 000 lei și T.V.A. în cuantum de 000 lei, cu mențiunea "Sale of assets in ref spreads bus" și a înregistrat în evidența contabilă diferența de taxă pe valoarea dintre cele două facturi în sumă de (-) 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la factura nr.589700112/02.07.2018 a fost anexată "Lista mijloacelor fixe vândute la X" având ca emitent X S.A..

Valoarea mijloacelor fixe înscrise în această "Lista" a fost în cuantum total de 000 lei, din care, cu valoare semnificativă, sunt următoarele mijloace fixe: mașina ambalată margarina (000 lei), linie de ambalată margarina-hambă (000 lei), tank hot water hw03tk01 (000 lei), pompa înaltă presiune hpp (000 lei), perfector (000 lei), tablou plc (000 lei), tank wp 3500l jongia (000 lei), instalație frigorifică tip duo pack grasso (000 lei), instalație frigorifică tip duo pack grasso (000 lei), mașina de ambalată margarina sig fd 140 (000 lei), pasteurizator pentru linia 3 și 4 (000 lei), formator cutii (smurfit kappa crate (000 lei), sistem verificare coduri mrd (000 lei), conducte tehnologice de leg. între util. fabr. marg. (000 lei), perfector (000 lei).

Analizând modul de evidențiere în contabilitate a facturii nr. 000/02.07.2018, organele de inspecție fiscală au constatat că, față de valoarea mijloacelor fixe înscrise în „Lista” anexată facturii, care a totalizat 000 lei, în conturile specifice de imobilizări corporale a fost înregistrată doar suma totală de 000 lei, diferența de 000 lei fiind evidențiată în contul contabil 4611300 „Debitori grup trade”.

În timpul inspecției fiscale a fost prezentat contractul pentru utilizarea de mijloace fixe din data de 21.01.2019, încheiat între X S.A. și X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la X S.A.

În baza Solicitării de control încrucișat nr. 000/21.02.2019 a fost efectuat un control inopinat la X S.A., fiind încheiat Procesul Verbal nr.000/11.04.2019.

În timpul acestui control, a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.000/25.03.2019, înregistrată la X S.A. sub nr.000/25.03.2019, prin care, a fost dispusă efectuarea inventarierii „Mijloacelor fixe aferente producției de margarina primite în folosință de la X SRL”, cu termen 26.03.2019.

În data de 26.03.2019, au fost inventariate „Mijloacele fixe aferente producției de margarina primite în folosință de la X SRL”

Potrivit listelor de inventariere întocmite, nu au fost identificate pe teren mijloace fixe:

- bloc electro valva (nr. inv. 35080);
- bloc electro valva (nr. inv. 35078);
- bloc electro valva (nr. inv. 35077);
- tablou electric (nr. inv. 2342730);
- tablou PLC perfectoare (nr. inv. 2342732);
- instalație frigorifică tip Duo Pck (nr. inv. 2342757);
- instalație frigorifică tip Duo Pck (nr. inv. 2342758);
- tablou compresoare amoniac (nr. inv. 2342920);
- tablou compresoare amoniac (nr. inv. 2342918).

Pentru aceste mijloace fixe au fost prezentate următoarele documente:

- packing list din data de 25.03.2019 pentru un număr de 9 pachete cu o greutate 14.500 kg;
- CMR din data de 25.03.2019, potrivit căruia la casuta „1” este înscrisă mențiunea „X SRL” și la casuta „2” este înscrisă mențiunea „X (Manufactur S.P.Z.O Poland)”.

Mijloacele fixe inventariate au fost identificate atât în clădirea cu număr de inventar 1110120, înscrisă în lista de inventar întocmită la data de 23.10.2018, în baza Deciziei de inventar nr.6/05.10.2018, aflat în patrimoniul societății X România S.A., cât și în exterior, respectiv în curtea societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în clădirea în care au fost identificate mijloacele fixe, nu se desfășurau activități de procesare a materiei prime pentru obținerea de margarina, mijloacele fixe existente erau dezafectate, fiind în derulare un proces de dezmembrare și demontare a echipamentelor tehnologice, respectiv de golire a spațiilor unde acestea au fost amplasate.

Legat de operațiunea înscrisă în factura mai sus menționată, organele de inspecție fiscală au analizat activitatea economică desfășurată de X SCE S.R.L., constatând următoarele aspecte:

X SCE S.R.L. (BCS) a încheiat cu X S.A. („MSO), contractul de comercializare din data de 01.10.2011, potrivit căruia:

„(A) X AG (X) a convenit să numească Distribuitorul X ca Distribuitorul sau exclusiv al produselor în Teritoriul, în conformitate cu Contractul de Drepturi de Distribuție, care se va încheia la aceeași dată sau în jurul datei prezentului contract.

(B) In conformitate cu clauzele si conditiile acestui Contract, Distribuitorul X a fost de acord sa numeasca X ca agent al sau exclusiv in scopul vanzarii Produselor catre clienti in teritoriu, in nume propriu dar in contul Distribuitorului X..

2.1 Numire

Conform clauzelor acestui Contract si in baza acestora, Distribuitorul X numeste X ca agent comisionar sau in scopul vanzarii Produselor catre Clienti in Teritoriu si pentru furnizarea (sau obtinerea furnizarii) serviciilor catre Distribuitorul X, iar X accepta aceasta numire ca agent comisionar neexclusiv si se angajeaza sa furnizeze (sau sa obtina furnizarea) Serviciilor. X, in calitatea de agent comisionar, va vinde Produsele catre Clienti in Teritoriu in nume propriu, dar in contul Distribuitorului X.”

Totodata, prin contractul mai sus mentionat, X presteaza o serie de servicii in beneficiul X SCE in legatura cu produsele comercializate precum administrarea conturilor de clienti, procesarea comenzilor, gestionarea incasarilor, servicii administrative, resurse umane si alte servicii ocazionale ce vor fi agreate intre parti.

X SCE S.R.L inregistreaza in contul contabil 607 „Cheltuieli cu marfuri” baza impozabila din facturi emise de X S.A. cu mentiunea „Material Value” .

U X SCE S.R.L emite facturi catre X S.A. care au inscrise doua mentiuni:

- „Material Value” pentru care valoarea fara TVA este evidentiata in contul contabil 7071000 „Venituri din vanzarea marfurilor”;
- „Undisclosed Agency Commission - Retail” valoare fara TVA evidentiata in contul contabil 628 Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti);

X S.R.L inregistreaza facturi emise de X S.A. cu mentiunea „servicii” (contabilitate, resurse umane, audit, financiar, WS, Fin, HR TR, Legal, IT, Mark, SC Planning, reclama, promovare vanzari, marketing, protocol, etc.), evidentiata in conturile contabile 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii” si contul contabil 623 „Cheltuieli de protocol”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in balantele de verificare intocmite de X SCE S.R.L pentru toata perioada supusa verificarii, nu este evidentiata contul de stocuri 3711 „Marfuri”.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca marfurile nu „intra” si nu „ies” nici scriptic si nici fizic prin X S.R.L., activitatea de distributie margarina efectuandu-se exclusiv prin agentul X S.A..

In ceea ce priveste cheltuielile cu veniturile din salarii inregistrate de X SCE S.R.L, organele de inspectie fiscala au constatat, din consultarea bazei de date REVISAL_ANAF, ca in perioada iulie 2015 pana la data efectuării inspectiei fiscale, societatea a incheiat contracte de munca dupa cum urmeaza:

- In luna iulie 2015 au fost incheiate 2 (doua) contracte de munca pentru functiile de Director general, respectiv inspector resurse umane;
- In luna septembrie 2015 au fost incheiate 5 (cinci) contracte de munca pentru functia de manager marketing, brand manager si specialist marketing;
- In luna noiembrie 2015 a fost incheiat 1 (un) contract pentru functia de brand manager;
- In luna ianuarie 2016 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functiile specialist marketing si sef birou marketing;
- In luna decembrie 2016 a fost incheiat 1 (un) contract pentru functia sef birou marketing;
- In luna ianuarie 2017 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functia inspector referent resurse umane si specialist marketing;

- In luna martie 2017 au fost incheiate 2 (doua) contracte pentru functiile de specialist marketing si sef birou marketing.

Contractele mai sus mentionate au incetat dupa cum urmeaza:

- 1 (un) contract in luna decembrie 2015;
- 4 (patru) contracte in anul 2016;
- 4 (patru) contracte in anul 2017;
- 5 (cinci) contracte in luna iunie 2018.

La data efectuării inspecției fiscale era activ doar contractul nr.000/27.01.2017 pentru functia specialist marketing.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea X S.R.L (actual X SCE S.R.L.) nu se desfasoara independent, ci exclusiv prin intermediul persoanei juridice X, avand in vedere prevederile contractului din data de 1 octombrie 2011, potrivit caruia „distribuitorul X numeste X ca agent comisionar sau in scopul vanzarii Produselor catre Clienti in Teritoriu si pentru furnizarea (sau obtinerea furnizarii) serviciilor catre Distribuitorul X, iar X accepta aceasta numire ca agent comisionar”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifica facturarea mijloacelor fixe catre X S.R.L (actuala X SCE S.R.L.), avand in vedere specificul activitatii desfasurate si pozitionarea acesteia in cadrul grupului X.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, in perioada august - octombrie 2018, societatea verificata nu a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe inscrise in factura nr.000/02.07.2018 si nici nu a facturat catre X S.A. contravaloarea tarifului de utilizare a acestor imobilizari corporale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca, tranzactia inscrise in factura nr.000/02.07.2018 emisa de X Europe S.A., reprezentand „sale of manufacturing assets in relation to the spread business”, nu este aferenta operatiunilor taxabile realizate de X S.R.L., intrucat activitatea de achizitie/distributie de produse de margarina se efectueaza exclusiv prin comisionarul X S.A, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A. in suma de 000 lei inscrise in factura nr.000/02.07.2018 emisa de S.C. X S.A., in conformitate cu prevederile art.297 alin.(4), lit.(a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Față de cele constatate la pct.1) și pct.2), prin Decizia de impunere nr. 000/22.08.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de 000 lei, astfel:

- pentru perioada 04.08.2015-31.08.2018, TVA suplimentară în sumă de 000 lei (000 lei +000 lei);
- pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, TVA în sumă de (-)000 lei.

II.B Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/17.09.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilită prin

Decizia de impunere nr. 000/22.08.2019, au calculat accesorii în sumă de **000** lei, reprezentând dobânzi.

II.C Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/17.09.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-PH 000/22.08.2019, au stabilit penalități de nedeclarare în cuantum de **000 lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată.

II.D Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/23.09.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-PH 000/22.08.2019, au calculat accesorii în sumă de **000** lei, reprezentând dobânzi.

II.E Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/23.09.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-PH 000/22.08.2019, au stabilit penalități de nedeclarare în cuantum de **000 lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

A) În ceea ce privește Decizia de impunere nr.F-PH 000X/22.08.2019:

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății X SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.000/01.10.2015 emisă de X SA (X) având ca obiect „transfer activitate conform 000/01.10.2015”, în condițiile în care din instrumentarea spetei rezulta contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, în sensul că pe de o parte echipa de inspecție fiscală a constatat că X S.R.L. nu își desfășoară activitatea independent, ci numai prin intermediul societății X, care deține toate resursele tehnice și umane necesare și nu au fost efectuate nici livrări de bunuri/prestări de servicii destinate realizării de operațiuni taxabile, iar pe de altă parte, s-a constatat că societatea contestată are înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor în baza facturilor emise de X în calitate de comisionar.

În fapt, având în vedere intenția U de a separa activitatea de promovare și distribuție a produselor de margarină de restul activităților, prin transferul ramurii de

distribuție și promovare a produselor de margarina de la XX către X România, o nouă entitate ce va fi stabilită și înregistrată în scopuri de TVA, prin documentația înregistrată la Registratura Generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.000/16.06.2015 și completată cu adresa înregistrată sub nr.000/03.08.2015, societatea X a solicitat emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate în vederea reglementării unei situații fiscale de fapt viitoare, referitoare la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operațiunii de transfer parțial de active ce se va realiza la încheierea contractului de transfer de afacere (distribuția produselor de margarină) între X și X România.

Prin OPANAF nr.1487/08.05.2017, a fost aprobată Soluția fiscală anticipată pentru X, potrivit căreia, transferului de active efectuat de X către X România, cu ocazia transferului activității de distribuție de margarina, nu îi sunt aplicabile prevederile art.128 alin. (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina separat, astfel cum este prevăzut la pct 6 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare ale art. 128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci îi sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Anterior aprobării Soluției fiscale anticipată, în anul 2015 a fost înființată societatea X SCE S.R.L. (denumire actuala X SCE S.R.L.), ca parte a Grupului X.

Pentru desfășurarea activității, X SCE S.R.L. a încheiat la data de 01.10.2015 cu X AG E (X) un contract ce reglementează dreptul de distribuție de produse sub marca U de către X SCE S.R.L. și prin care X dă dreptul societății X S.R.L. să efectueze distribuția de produse de margarină prin intermediul X iar începând cu data de 01.01.2017, contractul de distribuție a fost încheiat cu X S.A. (X).

Totodată, X SCE S.R.L. are încheiat din data de 01.10.2011 un contract comercial cu X în baza căruia X se obliga să vândă produsele din gama margarină către clienți în nume propriu dar pe seama X SCE S.R.L., acționând în calitate de mandatar.

La data de 01.10.2015 a fost încheiat între X S.A. în calitate de vânzător și X SCE S.R.L. în calitate de cumpărător, *Contractul de transfer de activitate comercială din data de 01/10/2015*, în baza căruia X a emis către X SCE SRL, în regim de taxare, factura nr.000/01.10.2015 având ca obiect „*transfer activitate conform X/01.10.2015*”, în valoare totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, reprezentând, potrivit anexei la factură, „fond comercial achiz. business margarina”, 82 buc „Cooler Deco Mantel”, 3 bucăți „Dell Latitude E7240”, 3 bucăți „Dell Latitude E7440” și 72 bucăți vitrine frigorigice verticale.

În baza facturii nr.000/01.10.2015 emisă de X, X SCE S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Din analiza documentelor de evidență tehnico-operativă prezentate de X SRL în timpul inspecției fiscale și a modului de înregistrare a acestora în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că în speta nu a fost efectuat un transfer de activitate de la X către X SCE SRL (actuala X SRL), având în vedere că:

➤ U X SCE S.R.L. înregistrează facturi emise de X cu mențiunea „Material Value”.

Spre exemplificare: factura nr.000/31.08.2018 in suma totala de 000 lei, din care:

- Material Value (COGS OR Rev) in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 6071000 "cheltuieli privind marfurile");
- Mark Up - SU in valoare de X lei (evidentiata in contul contabil 6071000 "cheltuieli privind marfurile");
- Mark Up - 000 in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 6071000 "cheltuieli privind marfurile");
- TVA deductibila 000 lei, cu cota de 9% (evidentiata in contul contabil 4426 „TVA deductibila”).

➤ U X S.R.L emite facturi catre USCE cu mentiunea „Material Value”.

Spre exemplificare: factura nr.X in suma totala de 000 lei, din care:

- Material Value (COGS OR Rev) in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 7071000);
- Undisclosed Agency Commision - Retail_R in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 628 Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti);
- TVA colectata in valoare de 000 lei, cu cota de 9% (evidentiata in contul contabil 4427 „TVA colectata”).

➤ U X S.R.L inregistreaza facturi emise de X cu mentiunea „servicii”.

Spre exemplificare:

a) factura nr.000/26.11.2015 in valoare totala de 000 lei din care:

- Refacturare business suport Q4 in valoare de 000 lei (evidentiata in contul contabil 628 “Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti”);
- TVA deductibila de 000 lei, cu cota de 24% (evidentiata in contul contabil 4426 „TVA deductibila”).

Conform anexei la factura mai sus mentionata, serviciile au constat in :WS, Fin, HR TR, Legal, IT, Mark, SC Planning.

a) factura nr.000/26.11.2015 lei, emisa de X cu mentiunea „Refacturare costuri marketing OCT-CG” in suma de 000 lei, evidentiata de X S.R.L. in contul contabil 628 “Cheltuieli cu prestari de servicii executate de terti” si TVA deductibila de 000 lei, cota de 24%.

➤ În balantele de verificare intocmite de X SCE S.R.L pentru toata perioada supusa verificarii, nu este evidentiata contul de stocuri 3711 „Marfuri”, fapt pentru care marfurile nu „intra” si nu „ies” nici scriptic si nici fizic prin X S.R.L., activitatea de distributie margarina efectuandu-se exclusiv prin agentul X.

➤ potrivit bazei de date REVISAL_ANAF, societatea a incheiat un număr de 15 contracte de munca pentru funcțiile Director general, inspector resurse umane, manager marketing, brand manager si specialist marketing, sef birou marketing, din care la data efectuării inspecției fiscale era activ un singur contract pentru functia specialist marketing.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de distributie a produselor de margarina se desfasoara exclusiv prin intermediul agentului comisionar X, fapt pentru care mijloacele fixe inscrise in lista anexa la factura nr. X/01.10.2015, respectiv 82 buc „Coler Deco Mantel”, 3 buc. „Dell Latitude E7240”, 3 buc. „Dell Latitude E7440” si 72 buc. vitrine frigorifice verticale inregistrate de X SCE S.R.L. nu sunt utilizate efectiv de X SRL, intrucat nu sunt inregistrate intrari/iesiri de marfuri, nu se inregistreaza operatiuni in contul contabil 371 „Marfuri”, iar toate serviciile de administrare, resurse umane sunt efectuate de X.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat ca operațiunea înscrisă în factura nr. 000/01.10.2015 emisă de X nu reprezintă un transfer de activitate, întrucât elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina iar activitatea X SCE S.R.L (actuala X S.R.L.) nu se desfășoară independent, ci numai prin intermediul persoanei juridice (X), care detine toate resursele tehnice și umane necesare.

Prin urmare, întrucât :

- în fapt nu a fost efectuată operațiunea înscrisă în factura nr.000/01.10.2015, respectiv „transfer activitate conform 000/01.10.2015”, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit. a) coroborat cu art.155 alin.(19) lit.(h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- nu au fost realizate nici livrări de bunuri și nici prestări de servicii destinate realizării de operațiuni taxabile de către X S.R.L., întrucât activitatea de distribuție margarina este realizată exclusiv prin intermediul X, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de 2.335.920 lei înscrisă în factura nr. 000/01.10.2015 emisă de X.

Fata de constatările echipei de inspecție fiscală, prin contestația formulată, X SCE SRL precizează că soluția organelor fiscale de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, contravine poziției exprimate prin soluția fiscală individuală anticipată de autoritățile fiscale, potrivit căreia transferul unei universalități de bunuri/active de la X la X SCE SRL este supus taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, atâta timp cât organul fiscal a stabilit că tranzacția este supusă taxei pe valoarea adăugată, pentru respectarea principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se impune a fi acordat la nivelul beneficiarului.

Totodată, în urma transferului ramurii de activitate realizat, a devenit singura entitate din grupul X cu drepturi de distribuție a margarinei pe teritoriul României, iar activitatea de distribuție a produselor de margarină efectuată de X SCE SRL s-a desfășurat prin intermediul X, care a acționat în calitate de comisionar (cumpărător revânzător al produselor de margarină), a intermediat achiziția produselor de margarină de către X SCE SRL de la X (respectiv X), precum și distribuția acestora de la X SCE SRL la clienții finali.

De asemenea, X SCE SRL precizează că argumentația echipei de inspecție fiscală este contradictorie întrucât:

- pe de o parte, admite faptul că societatea a realizat operațiuni taxabile și a înregistrat TVA colectată aferentă veniturilor înregistrate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” aferentă facturilor emise către societatea X iar,

- pe de altă parte, susține că societatea nu a realizat operațiuni taxabile întrucât activitatea de distribuție se realizează exclusiv prin intermediul societății X.

În drept, potrivit art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România „**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**”

Totodată, potrivit art. 128 alin.(1) din același act normativ:

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

În ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației reține ca acesta este reglementat la titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la capitolul 10 „Regimul deducerilor”.

Astfel, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ,:

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

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

Astfel, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 .

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. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul taxei pe valoarea adăugată și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte .

Totusi, așa cum reține Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-101/16 Paper Consult, la paragraful 38, *„dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.”*

Astfel, la paragrafele 39-42 din cauza C-101/2016, se precizează:

„39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

41 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

42 Situația poate fi însă diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46). Or, reiese din dosar și astfel cum a arătat avocatul general la punctele 40-43 din concluzii că această situație nu se regăsește în cauza principală.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achizițiilor de active reprezentând „fond comercial achiz. business margarina”, 82 buc „Cooler Deco Mantel”, 3 bucăți „Dell Latitude E7240”, 3 bucăți „Dell Latitude E7440” și 72 bucăți vitrine frigorifice verticale, având în vedere că operațiunea înscrisă în factura nr. X/01.10.2015 emisă de X nu reprezintă un transfer de activitate, întrucât elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina iar activitatea X SCE S.R.L (actuala X SCE S.R.L.) nu se desfășoară independent, ci numai prin intermediul persoanei juridice (X), care detine toate resursele tehnice și umane necesare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de distribuție a produselor de margarina se desfășoară exclusiv prin intermediul agentului comisionar X, fapt pentru care mijloacele fixe înscrise în lista anexa la factura nr. 000/01.10.2015, respectiv 82 buc „Coler Deco Mantel”, 3 buc. „Dell Latitude E7240”, 3 buc. „Dell Latitude E7440” și 72 buc. vitrine frigorifice verticale înregistrate de X SCE S.R.L. nu sunt utilizate efectiv de X SRL, întrucât nu sunt înregistrate intrări/iesiri de marfuri, nu se înregistrează operațiuni în contul contabil 371 „Marfuri”, iar toate serviciile de administrare, resurse umane sunt efectuate de X.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost efectuate nici livrări de bunuri și nici prestări de servicii destinate realizării de operațiuni taxabile de către X SCE S.R.L., întrucât activitatea de distribuție margarina este realizată exclusiv prin intermediul USCE, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține că față de constatările echipei de inspecție fiscală, prin contestația formulată, X SCE SRL precizează că:

- organele de inspecție fiscală „*nu își întemeiază concluziile pe baza unor motive concrete care să susțină poziția ei, utilizează doar afirmații cu caracter general, fără aplicabilitate în speță și fără a arăta în concret de ce elementele de activ achiziționate de societate nu ar fi destinate derulării operațiunilor sale taxabile*”.

- argumentația echipei de inspecție fiscală este contradictorie întrucât aceasta, pe de o parte, admite faptul că societatea a realizat operațiuni taxabile și a înregistrat TVA colectată aferentă veniturilor înregistrate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” aferentă facturilor emise către societatea X iar, pe de altă parte, susține că societatea nu a realizat operațiuni taxabile întrucât activitatea de distribuție se realizează exclusiv prin intermediul societății X.

Totodată, în timpul susținerii orale a contestației, acordată la data de 26.11.2019, X SCE SRL a precizat că a realizat venituri din distribuția de margarina, iar X a realizat un singur venit, cel din comision.

Ulterior, prin poșta electronică, la data de 05.12.2019, contestația a depus în susținerea cauzei contractul de transfer de activitate privind vânzarea și cumpărarea activității de distribuție și marketing al alimentelor tartinabile precum și facturi cu privire la refacturarea veniturilor privind margarina.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că anterior emiterii Soluției fiscale individuale anticipate, la data de 01.10.2015 a fost încheiat între X S.A. în calitate de vânzător și X SCE S.R.L. (denumire actuală X SCE S.R.L.) în calitate de cumpărător, *Contractul de transfer de activitate comercială din data de 01/10/2015*, potrivit căruia:

„ 2.1 Pe baza prezentului Contract și în conformitate cu prevederile acestuia, Vânzătorul acceptă să vândă iar Cumpărătorul acceptă să cumpere Activitatea;

- 2.10 Vânzătorul transferă Cumpărătorului, iar Cumpărătorul acceptă dreptul pe care Vânzătorul îl are asupra proprietății, drepturilor și activelor incluse în Activitate, cu respectarea tuturor eventualelor Drepturi ale Terților existente în legătură cu proprietatea, drepturile și activele respective.

- 2.11 Sunt incluse în vânzarea Activității în baza prezentului Contract:

2.11.1 DPI asupra activității transferate;

2.11.2 Fondul comercial;

2.11.3 Activele transferate ;

2.11.4 drepturile Vânzătorului în baza Contractelor;

2.11.5 beneficiul (în măsura în care acesta poate fi cesionat sau transferat în mod legal sau ținut în custodie pentru Cumpărător) Cererilor;

2.11.6 toate celelalte proprietăți, drepturi și active deținute de Vânzător și folosite, utilizate sau exercitate exclusiv în legătură cu Activitatea la Încheiere (altele decât Activele excluse);

2.12 *Contractele generale pentru distributia produselor comercializate sub Branduri, in vigoare in prezent intre Vanzator si clienti cu privire la Activitate, vor fi mentinute in vederea pastrarii beneficiilor relatiilor comerciale existente cu clientii;*

5.1 Pretul

Pretul pentru achizitia Activitatii in baza prezentului Contract este X RON, stabilita conform principiilor valorii in conditii normale de piata pentru transferul Activitatii pe baza aprecierii evaluatorului independent, suma respectiva urmand sa fie achitata in numerar si platita la Incheiere, dupa cum convin Partile. ”

Prin urmare, din analiza *Contractului de transfer de activitate comerciala din data de 01/10/2015*, se reține că X a transferat către X SCE S.R.L. - *Activitatea*, respectiv *„DPI asupra activitatii transferate”, „Fondul comercial”, „Activele transferate”; „drepturile Vanzatorului in baza Contractelor; „beneficiul (in masura in care acesta poate fi cesionat sau transferat in mod legal sau tinut in custodie pentru Cumparator) Cererilor”; „toate celelalte proprietati, drepturi si active detinute de Vanzator si folosite, utilizate sau exercitate exclusiv in legatura cu Activitatea la Incheiere (altele decat Activele excluse)”*.

Totodată, se reține că în baza *Contractului de transfer de activitate comerciala din data de 01/10/2015*, X a emis către X SCE SRL (actuala X SCE SRL), în regim de taxare, factura nr.X/01.10.2015 avand ca obiect “transfer activitate conform X/01.10.2015”, reprezentând, potrivit anexei la factură, „fond comercial achiz. business margarina”, 82 buc „Cooler Deco Mantel”, 3 bucăți „Dell Latitude E7240”, 3 bucăți „Dell Latitude E7440” și 72 bucăți vitrine frigorifice verticale, regim de impozitare care a fost confirmat și prin soluția fiscală individuală anticipată emisă pentru X.

Or, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției fondului comercial și mijloacelor fixe reprezentând 82 buc „Cooler Deco Mantel”, 3 bucăți „Dell Latitude E7240”, 3 bucăți „Dell Latitude E7440” și 72 bucăți vitrine frigorifice verticale, X SRL trebuie să facă dovada că aceste achiziții au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv distribuția produselor de margarină.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că:

- Prin Contractul de transfer de activitate comerciala din data de 01/10/2015, s-a prevăzut că:

„2.13 Activitatea de distributie a produselor reglementate de prezentul Contract va fi efectuata prin intermediul Vanzatorului, care va actiona ca un comisionar. In acest sens, Cumparatorul a incheiat cu Vanzatorul Contractul de comercializare BCS.

4 Aranjamentele in cadrul grupului

4.2 *Vanzatorul confirma faptul ca isi va exercita drepturile in baza Contractului de furnizare inter-companii pentru a achizitiona produsele finite de la U actionand ca mandant in vederea indeplinirii obligatiilor sale in baza Contractului de furnizare inter-companii pentru a furniza produsele finite respective catre Cumparator.*

- Prin Contractul de comercializare încheiat la data de 01.10.2011 între X SCE S.R.L. (X) si X S.A. („X), s-a prevăzut:

„Preambul

(A) **X AG (X) a convenit sa numeasca Distribuitorul X ca Distribuitorul sau exclusiv al produselor in Teritoriu, in conformitate cu Contractul de Drepturi de Distributie, care se va incheia la aceeasi data sau in jurul datei prezentului contract.**

(B) In conformitate cu clauzele si conditiile acestui Contract, Distribuitorul X a fost de acord sa numeasca X ca agent al sau exclusiv in scopul vanzarii Produselor catre clienti in teritoriu, in nume propriu dar in contul Distribuitorului X..

(C) La aceeasi data cu prezentul Contract sau in jurul aceleasi date, X, Distribuitorul X si X au convenit de asemenea sa incheie Contractele Inter- Companii.

2.1 Numire

Conform clauzelor acestui Contract si in baza acestora, **Distribuitorul X numeste X ca agent comisionar sau in scopul vanzarii Produselor catre Clienti in Teritoriu si pentru furnizarea (sau obtinerea furnizarii) serviciilor catre Distribuitorul X, iar X accepta aceasta numire ca agent comisionar neexclusiv si se angajeaza sa furnizeze (sau sa obtina furnizarea) Serviciilor. X, in calitatea de agent comisionar, va vinde Produsele catre Clienti in Teritoriu in nume propriu, dar in contul Distribuitorului X.**

3.1 Furnizarea Serviciilor

3.1.1 Aferent si in conditiile numirii de la art.2.1 de mai sus, X se angajeaza sa furnizeze (sau sa obtina furnizarea) serviciilor specificate la aceasta clauza 3.1.1 catre Distribuitorul X in legatura cu Produsele:

- (a) Gestionarea conturilor de clienti;
- (b) Servicii pentru clienti (prelucrare comenzi);
- (c) Contabilitate furnizori (control credit);
- (d) Orice alte servicii convenite de Parti a se furniza periodic.

3.1.2. X va furniza Serviciile in conformitate cu Documentatia aplicabila si va gestiona „creditele neperformante” aferente creantelor Clienti in conformitate cu instructiunile de gestionare credite ala Grupului X.

3.4 Incasarea, obligatia de justificare si plata incasarilor de la Clienti

(a) **Distribuitorul X autorizeaza X sa incasese in numele sau toate veniturile din vanzarile de Produse si, in asteptarea platii acestora catre Distribuitorul X, X va pastra aceste venituri in numele Distribuitorului X astfel incat sa se permita identificarea veniturilor respective.**

(b) **In termen de 14 zile de la sfarsitul fiecarei luni calendaristice, X va inainta Distribuitorului X o declaratie care prezinta aceste informatii referitoare la vanzarile de Produse din luna respectiva, inclusiv sumele primite de la Clienti si platile Clientilor in acea luna, in baza carora Distribuitorul X va intocmi o factura pentru respectivele sume, mai putin valoarea adaosului aplicat la Produse de X, care reprezinta renumeratia X conform clauzei 4.1 de mai jos, in conformitate cu Documentatia aplicabila si in acea forma asupra careia Partile pot conveni periodic**
4.1 Renumeratia X.

(a) **X va fi renumerata prin intermediul adaosului aplicat la Produse pe care la vinde catre Clienti lunar, sau in schimbul actionarii ca agent al Distribuitorului X.** Adaosul se va calcula in conformitate cu Ghidul preturilor in conditii normale de piata si convenit anual intre parti;

(b) Renumeratia datorata de Distribuitorul X constand in valoarea adaosului aplicat la Produse va fi retinuta de X in conformitate cu Ghidul preturilor, fara a fi necesara o factura separata.

6.1 Distribuitorul X in calitate de proprietar real

Partile sunt de acord ca X actioneaza in calitate de mandatar in legatura cu Distribuitorul X cu privire la toate tranzactiile, vanzarile si alte lucruri desfasurate de X ca

agent al Distribuitorului X în baza acestui Contract și, fără a aduce atingere clauzei 2.3, Distribuitorul se angajează (și X confirmă) ca proprietatea, titlul și riscurile asupra Produselor să treacă de la Distribuitorul X la Client în conformitate cu condițiile de vânzare relevante”.

➤ În cuprinsul soluției fiscale individuale anticipate emise de autoritatea fiscală la „motivul de fapt”, s-a consemnat:

„(...) activitatea de distribuție a produselor de margarina ce urmează a fi efectuată de către X România se va desfășura prin intermediul X care va acționa ca un comisionar, relația comercială dintre Societate și clienți fiind deja reglementată contractual.

În acest sens, X România va încheia un contract cu X („X trading agreement”) în baza căruia aceasta din urmă se va obliga să vândă produsele din gama margarina către clienți în nume propriu dar pe seama X România, acționând conform instrucțiunilor date de X România. Acest lucru este prevăzut și în proiectul de acord de transfer, conform căruia X acționează ca un comisionar în beneficiul X România în procesul de distribuție a mărcilor de margarina.

Mai mult, X va presta o serie de servicii în beneficiul X România în legătură cu produsele comercializate precum administrarea conturilor de clienți, procesarea comenzilor clienților, gestionarea încasărilor de la clienți, precum și alte servicii ocazionale ce vor fi agreate între părți.

Intrucât X România va livra produsele către clienți (direct către marile lanțuri de retail sau către alți distribuitori) prin intermediul X, aceasta din urmă va primi de la X România facturi pe numele său la prețul la care X România intenționează să comercializeze margarina către clienți și va emite mai departe facturi către clienți, acționând în nume propriu și pe seama X România în procesul de vânzare al produselor din gama margarina.

În plus față de suportul în activitatea de distribuție, X va presta în beneficiul X România servicii administrative și de suport, în acest sens fiind încheiat un contract distinct între X România și Societate în baza căruia va fi remunerată aceasta din urmă.

În ceea ce privește achiziția produselor de margarina ce vor fi comercializate de către X România prin intermediul X, X România va achiziționa produsele de margarina ce urmează a fi distribuite de la X, prin intermediul USCE, care va acționa ca un cumpărător revânzător al acestora.

Astfel, X va încheia un contract de furnizare de produse cu X în baza căruia Societatea achiziționa produsele de margarina pe care le va vinde ulterior către X România. Potrivit contractului ce urmează a fi încheiat între părți, X a agreat să îl desemneze pe X ca furnizor neexclusiv cu scopul de a vinde și furniza produsele de margarina către X România.

La rândul său, X România va încheia cu X un contract de achiziție a produselor furnizate de X prin intermediul X.

În baza contractelor de mai sus, X va emite facturi de livrare către X pentru produse achiziționate, urmând ca X să emită facturi către X România pentru livrarea acestor produse, prețul inclus pe acestea fiind compus din valoarea de achiziție a produselor de margarina de la X și adaosul X pentru intermedierea în operațiunile de distribuție a produselor de margarina.

Remunerația X pentru intermedierea tranzacțiilor cu mărcile de margarina (achiziția vânzarea acestora pe seama X România) va fi compusă din adaosul comercial adăugat de către Societate la prețul de achiziție al bunurilor.

Totodată, Societatea menționează faptul că, toate tranzacțiile cu produsele de margarina între X, X SI X România, așa cum au fost acestea descrise anterior, se vor desfășura pe teritoriul României, fiind taxabile cu cota redusă de TVA de 9%.

De asemenea, în vederea simplificării procesului de distribuție către clienți, stocurile de produse de margarina nu vor fi transportate fizic de la locația X la locația X România și înapoi.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala, ca echipa de inspectie fiscala a constatat ca X SCE SRL a înregistrat venituri în contul 707,, Venituri din vânzarea mărfurilor”.

Prin urmare, luând în considerare atât prevederile contractuale cât și constatările organelor de inspectie fiscale, se reține că X SCE SRL și-a desfășurat activitatea de distribuție de margarina prin intermediul agentului comisionar X iar în urma derularii acestei activități, X SCE SRL a obținut venituri din vânzarea produselor de margarina, înregistrate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”.

În ceea ce privește activitatea agentului comisionar, din analiza facturilor transmise de contestatară prin posta electronică la data de 05.12.2019, (i.e nr.X/31.10.2018 și nr.X/31.10.2018) se reține că X a primit pe numele sau de la X SCE SRL facturi reprezentând livrări de produse de margarină și a emis către X SCE SRL facturi reprezentând livrări de produse de margarină.

Or, potrivit art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme ”.

Totodată, potrivit pct. 6 alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.128 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se reține că:

„ În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

Avand in vedere cele de mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca din analiza raportului de inspectie fiscala nu rezultă dacă mijloacele fixe inscrise in lista anexa la factura nr. X/01.10.2015, respectiv 82 buc „Coler Deco Mantel”, 3 buc. „Dell Latitude E7240”, 3 buc. „Dell Latitude E7440” si 72 buc. vitrine frigorifice verticale inregistrate de X SCE S.R.L au fost folosite de comisionarul X în derularea activității comerciale reglementate contractual, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile sau dacă

aceste active au fost puse la dispoziția X de către X SCE SRL cu titlu gratuit sau cu titlu oneros.

Constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea înscrisă în factura nr. 000/01.10.2015 emisă de X nu reprezintă un transfer de activitate, întrucât elementele transferate nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarina iar activitatea X SCE S.R.L (actuala X SCE S.R.L.) nu se desfășoară independent, ci numai prin intermediul persoanei juridice (X), care deține toate resursele tehnice și umane necesare, nu poate fi reținută în cauza dedusă judecării întrucât, așa cum rezultă și din soluția fiscală individuală anticipată, analiza dacă elementele transferate constituie/nu constituie o structură independentă, capabilă să desfășoare activitatea de distribuție de margarină separat, a fost efectuată strict în vederea stabilirii tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operațiunii de transfer parțial de active, conform prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, respectiv dacă reprezintă o operațiune neimpozabilă, care reprezintă o excepție de la regula generală potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată.

Or, în situația în care potrivit soluției fiscale individuale anticipate operațiunea de transfer de active reprezintă o livrare de bunuri cu plată, în baza căreia furnizorul colectează TVA iar beneficiarul deduce TVA, acesta din urmă deduce taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care îndeplinește cerințele de fond și formă prevăzute de Codul fiscal.

Mai mult, din analiza constatarilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că există contradicții, în sensul că pe de o parte echipa de inspecție fiscală a constatat că X SCE S.R.L. nu își desfășoară activitatea independent, ci numai prin intermediul societății X, care deține toate resursele tehnice și umane necesare și nu au fost efectuate nici livrări de bunuri/prestări de servicii destinate realizării de operațiuni taxabile, iar pe de altă parte, constată că societatea contestată a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor în baza facturilor emise de X în calitate de comisionar.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, deși organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de distribuție a produselor de margarina se desfășoară exclusiv prin intermediul agentului comisionar X, acestea nu au analizat starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu au stabilit legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea condițiilor de fond din perspectiva exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv dacă achiziția înscrisă în factura a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile și dacă furnizorul de bunuri a colectat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiune, astfel încât să fie asigurată neutralitatea acesteia.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea operațiunilor în speță luând în considerare toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice

starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa **parțial** Decizia de impunere nr. 000/22.08.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/22.08.2019 pentru suma de 000 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de echipamente de producție efectuate de X SCE SRL de la X Romania SA în baza facturii nr.000/02.07.2018, pe considerentul că aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății, în condițiile în care X SCE SRL a depus la dosarul cauzei documente din care rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, X SCE SRL a înregistrat achiziții de mijloace fixe în baza facturii nr.000/02.07.2018 emisă de X România SA reprezentând „sale of manufacturing assets in relation to the spread business” în valoare totală de 000 lei din care baza impozabilă în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, exercitându-și dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura.

În luna octombrie 2018, X România SA a corectat factura nr.000/02.07.2018, prin Credit Note nr.000 din 31.10.2018 și a emis factura nr.000 din 31.10.2018 în valoare totală de 000 lei din care baza impozabilă în suma de 000 lei și TVA în cuantum de 000 lei, cu mențiunea “Sale of assets in ref spreads bus” și a înregistrat în evidența contabilă diferența de taxă pe valoarea dintre cele două facturi în suma de (-) 529.285 lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că la factura nr. 000/02.07.2018 a fost anexată “Lista mijloacelor fixe vandute la X SCE” având ca emitent X Romania S.A, care cuprinde mijloace fixe în cuantum total de X lei, din care, cu valoare semnificativă, sunt următoarele mijloace fixe: masina ambalat margarina, linie de ambalat margarina-hamba, tank hot water hw03tk01, pompa inalta presiune hpp, perfector, tablou plc, tank wp 3500l jongia, instalatie frigorifica tip duo pack grasso, instalatie frigorifica tip duo pack grasso (X lei), masina de ambalat margarina sig fd 140,

pasteurizator pentru linia 3 si 4, formator cutii (smurfit kappa crate, sistem verificare coduri mrdr (445.280 lei), conducte tehnologice de leg.intre util.fabr.marg și perfector.

În timpul inspecției fiscale a fost prezentat contractul pentru utilizarea de mijloace fixe din data de 21.01.2019, incheiat între X Romania SA si X S.C.E. SRL.

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la X Romania S.A.

În baza Solicitarii de control incrucisat nr. 000/21.02.2019 a fost efectuat un control inopinat la X Romania S.A., fiind incheiat Procesul Verbal nr.000/11.04.2019.

In timpul acestui control, a fost emisa Dispozitia de masuri nr.000/25.03.2019, inregistrata la X Romania SA sub nr. 000/25.03.2019, prin care, a fost dispusa efectuarea inventarierii „Mijloacelor fixe aferente productiei de margarina primite in folosinta de la X SCE SRL”, cu termen 26.03.2019.

În data de 26.03.2019, au fost inventariate „Mijloacele fixe aferente productiei de margarina primite in folosinta de la X SCE SRL”

Potrivit listelor de inventariere intocmite, nu au fost identificate pe teren mijloace fixe:

- bloc electro valva (nr. inv. 35080);
- bloc electro valva (nr. inv. 35078);
- bloc electro valva (nr. inv. 35077);
- tablou electric (nr. inv. 2342730);
- tablou PLC perfectoare (nr. inv. 2342732);
- instalatie frigorifica tip Duo Pck (nr. inv. 2342757);
- instalatie frigorifica tip Duo Pck (nr. inv. 2342758);
- tablou compresoare amoniac (nr. inv. 2342920);
- tablou compresoare amoniac (nr. inv. 2342918).

Pentru aceste mijloace fixe au fost prezentate urmatoarele documente:

- packing list din data de 25.03.2019 pentru un numar de 9 pachete cu o greutate 14.500 kg;
- CMR din data de 25.03.2019, potrivit caruia la casuta „1” este inscrisa mentiunea „X SCE SRL” si la casuta „2” este inscrisa mentiunea „X (Manufactur S.P.Z.O Poland)”.

Mijloacele fixe inventariate au fost identificate atat in cladirea cu numărul de inventar X, inscrisa in lista de inventar intocmita la data de 23.10.2018, in baza Deciziei de inventar nr. X/05.10.2018, aflat in patrimoniul societății X S.A., cat si in exterior, respectiv in curtea societatii verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca, in cladirea in care au fost identificate mijloacele fixe, nu se desfasura activitate de procesare materii prime pentru obtinerea de margarina iar mijloacele fixe existente erau dezafectate, fiind in derulare un proces de dezmebrare si demontare a echipamentelor tehnologice, respectiv de golire a spatiilor unde acestea au fost amplasate.

Legat de operatiunea inscrisa in factura nr. X/02.07.2018, organele de inspecție fiscală au analizat activitatea economica desfasurata de X SCE S.R.L., constatând urmatoarele aspecte:

➤ U X SCE S.R.L. (BCS) a încheiat cu X S.A. („X), contractul de comercializare din data de 01.10.2011, potrivit caruia:

„(A) X AG (X a convenit să numească Distribuitorul X ca Distribuitorul sau exclusiv al produselor în Teritoriu, în conformitate cu Contractul de Drepturi de Distribuție, care se va încheia la aceeași dată sau în jurul datei prezentului contract.

(B) În conformitate cu clauzele și condițiile acestui Contract, Distribuitorul X a fost de acord să numească X ca agent al sau exclusiv în scopul vânzării Produselor către clienți în teritoriu, în nume propriu dar în contul Distribuitorului X..

2.1 Numire

Conform clauzelor acestui Contract și în baza acestora, Distribuitorul X numeste X ca agent comisionar sau în scopul vânzării Produselor către Clienți în Teritoriu și pentru furnizarea (sau obținerea furnizării) serviciilor către Distribuitorul X, iar X accepta această numire ca agent comisionar neexclusiv și se angajează să furnizeze (sau să obțină furnizarea) Serviciilor. X, în calitate de agent comisionar, va vinde Produsele către Clienți în Teritoriu în nume propriu, dar în contul Distribuitorului X.”

➤ potrivit contractului, X prestează o serie de servicii în beneficiul X SCE în legătură cu produsele comercializate precum administrarea conturilor de clienți, procesarea comenzilor, gestionarea încasărilor, servicii administrative, resurse umane și alte servicii ocazionale ce vor fi agreeate între părți.

➤ X SCE S.R.L înregistrează în contul contabil 607 „Cheltuieli cu marfuri” baza impozabilă din facturi emise de X cu mențiunea „Material Value” .

➤ X SCE S.R.L emite facturi către X care au înscrise două mențiuni:

- „Material Value” pentru care valoarea fără TVA este evidențiată în contul contabil 7071000 „Venituri din vânzarea marfurilor”;

- „Undisclosed Agency Commission - Retail” valoare fără TVA evidențiată în contul contabil 628 Cheltuieli cu prestări de servicii executate de terți);

➤ U X SCE S.R.L înregistrează facturi emise de X cu mențiunea „servicii” (contabilitate, resurse umane, audit, financiar, WS, Fin, HR TR, Legal, IT, Mark, SC Planning, reclama, promovare vânzări, marketing, protocol, etc.), evidențiate în conturile contabile 628 „Cheltuieli cu prestări de servicii” și contul contabil 623 „Cheltuieli de protocol”.

➤ în balanțele de verificare întocmite de X SCE S.R.L pentru toată perioada supusă verificării, nu este evidențiat contul de stocuri 3711 „Marfuri”, fapt pentru care marfurile nu „intra” și nu „ies” nici scriptic și nici fizic prin X SCE S.R.L., activitatea de distribuție margarina efectuându-se exclusiv prin agentul X S.A..

➤ potrivit bazei de date REVISAL_ANAF, în perioada iulie 2015 până la data efectuării inspecției fiscale, societatea a încheiat un număr de 15 contracte de muncă pentru funcțiile Director general, inspector resurse umane, manager marketing, brand manager și specialist marketing, șef birou marketing, din care la data efectuării inspecției fiscale era un singur contract pentru funcția specialist marketing.

Față de cele de mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea X SCE S.R.L (actuala X SCE S.R.L.) nu se desfășoară independent, ci exclusiv prin intermediul persoanei juridice USCE, având în vedere prevederile contractului din data de

1 octombrie 2011, potrivit caruia „distribuitorul X numeste X ca agent comisionar sau în scopul vânzării Produselor către Clienți în Teritoriu și pentru furnizarea

(sau obtinerea furnizarii) serviciilor catre Distribuitorul X, iar X accepta aceasta numire ca agent comisionar”.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica facturarea mijloacelor fixe catre X SCE S.R.L. avand in vedere specificul activitatii desfasurate si pozitionarea acesteia in cadrul grupului U.

Potrivit contractului pentru utilizarea de mijloace fixe din data de 21.01.2019, incheiat intre X Romania S.A. si X S.C.E. S.R.L., pct.3.1.1 „X va plati catre X *Tariful de Utilizare a Mijloacelor Fixe cu privire la utilizarea Mijloacelor Fixe de Productie ale X. Tariful de Utilizare a Mijloacelor Fixe este calculat ca fiind valoarea amortizarii contabile inregistrate de Upfield in legatura cu Mijloacelor Fixe de Productie ale X.* ”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada august - octombrie 2018, X SCE S.R.L. nu a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe inscrise in factura nr.X/02.07.2018 si nici nu a facturat catre X Romania S.A. contravaloarea tarifului de utilizare a acestor imobilizari corporale.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, tranzactia inscrisa in factura nr.X/02.07.2018 emisa de X SA, reprezentand „sale of manufacturing assets in relation to the spread business”, nu este aferenta operatiunilor taxabile realizate de X SCE SRL, intrucat activitatea de achizitie/distributie de produse de margarina se efectueaza exclusiv prin comisionarul X S.A, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A. in suma de 000 lei inscrisa in factura nr.000/02.07.2018 emisa de X Romania S.A., in conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) lit.(a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, prin contestația formulată societatea susține că întrunește condițiile prevăzute legal pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că echipamentele achiziționate au fost puse la dispoziția X Romania SA în scopul desfășurării activității de producție de margarină și a înregistrat venituri taxabile/scutite cu drept de deducere atât din vânzarea de margarină, din prestări de servicii de utilizare a echipamentelor, cât și din vânzarea ulterioară de echipamente.

În drept, art.297 alin.(4) lit.a) și lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă conform prevederilor art.294, 295 și 296;”.

Potrivit acestor prevederi legale persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile sau al operațiunilor scutite de taxă conform art.294, 295 și art.296 din Codul fiscal.

Totodată, la art.299 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

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

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319.(...)*”.

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 .

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. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de 000 lei inscrisa in factura nr.000/02.07.2018 emisa de X Romania SA, reprezentand „sale of manufacturing assets in relation to the spread business”, întrucât tranzactia inscrisa in factură nu este aferenta operatiunilor taxabile realizate de X SCE SRL, în condițiile în care activitatea de achizitie/distributie de produse de margarina se efectueaza exclusiv prin comisionarul X.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestație, X SCE SRL precizează, într-o „*scurtă descriere a situației de fapt*”, următoarele:

„Întrucât în cursul anului 2018, grupul X a decis la nivel global să vândă divizia de margarină, toate activele aferente acestei activități au fost vândute către companii în care s-a izolat activitatea de producție de margarină.

În acest sens, prin acordurile din 22 iunie 2018, respectiv 2 iulie 2018 încheiate între X N.V. și X Plc (entități din O, în calitate de vânzători) și Y B.V. (entitate din O, în calitate de cumpărător) s-a decis vânzarea acțiunilor în companiile de distribuție margarină.

Astfel, începând cu data de 2 iulie 2018, acțiunile grupului X în entitatea X -X au fost vândute către Y B.V. și, prin urmare, X-X nu mai face parte din Grupul X.

Prin urmare, întrucât activitatea de margarină nu mai este parte a grupului U, activele angrenate acestei activități au fost vândute de la grupul X către grupul Y B.V.

În România, liniile de producție aferente produselor de margarină aflate în fabrica de la P și deținute de către X SA (care acționa anterior ca prestator de servicii de producție pe bază de comandă pentru X/X) au fost vândute către X- X. În acest sens a fost emisă factura nr.X/02.07.2018 în valoare totală de X lei, din care X lei bază impozabilă și X lei TVA. Această factură a fost înregistrată în contabilitatea X- X în luna august 2018.

Ulterior, în luna octombrie 2018, X Romania SA a corectat factura emisă inițial, astfel a emis factura de corecție nr.X/31.10.2018 în valoare totală de - X lei, din care -X lei bază impozabilă și - X lei TVA și a emis factura nr.X/31.10.2018 în valoare totală de X lei din care bază impozabilă X lei și TVA aferentă X lei.

Întrucât (...) în baza contractului de vânzare cumpărare a activității de margarină încheiat la nivel global s-a stabilit că până la momentul decembrie 2018, fluxul de producție distribuție rămâne neschimbat, liniile de producție au rămas fizic în fabrica X

Romania SA, entitatea continuând sa presteze servicii de producție pe bază de comandă și astfel să producă margarină pentru X-X până la momentul decembrie 2018. Acest flux comercial a fost menținut pe o perioadă limitată de timp, pentru a permite X-X să își seteze propriile canale de distribuție și propria rețea și să nu pericliteze activitatea acesteia.

Astfel, în vederea menținerii fluxului de producție distribuție, X-X a încheiat un contract (Asset Usage Agreement ...) având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra acestor echipamente necesare producției de margarină către societatea X Romania SA.

Prin urmare, în baza acestui contract, X-X a pus la dispoziția X Romania SA toate echipamentele necesare pentru a fi utilizate de acesta din urmă pentru prestarea de servicii pe bază de comandă pentru producerea de margarină comercializată de Societatea în cadrul operațiunilor sale taxabile.

Urmare a acordării dreptului de folosință asupra acestor echipamente, X-X a efectuat prestări de servicii taxabile, emitând factura nr.X/15.03.2019 cu baza de impozitare X lei și TVA X lei.

Ulterior, o parte din aceste echipamente au fost vândute de Societate și livrate intracomunitar către entități din P, respectiv G, serviciile de producție pe bază de comandă urmând a fi preluate și prestate de către aceste entități din grupul U în beneficiul direct al X-X."

Astfel, societatea consideră că achiziția echipamentelor de producție este justificată în contextul activității economice pe care X SCE SRL o derulează în mod independent ca urmare a finalizării procesului de vânzare globală a diviziei de margarină de la grupul U către grupul Y B.V. și în condițiile în care echipamentele au fost puse la dispoziția X Romania SA în scopul desfășurării activității de producție de margarină iar X SCE SRL a înregistrat venituri taxabile/scutite cu drept de deducere atât din vânzarea de margarină, din prestări de servicii de utilizare a echipamentelor, cât și din vânzarea ulterioară de echipamente.

Totodată, cu ocazia susținerii orale a contestației, acordată la data de 26.11.2019, XSCE SRL a precizat că deși echipamentele s-au vândut în iulie 2018, acestea nu s-au transferat imediat iar la momentul efectuării inspecției fiscale se realiza dezmembrarea echipamentelor.

De asemenea, prin încheierea contractului de închiriere a echipamentelor de producție, societatea susține ca a făcut dovada intenției de a efectua operațiuni taxabile.

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLPX/05.12.2019, X SCE SRL a depus *Asset Usage Agreement* încheiat între X-X și X România SA, factura nr.000/15.03.2019 emisă de X SCE SRL cu privire la închirierea mijloacelor fixe, precum și facturile nr.000/22.07.2019 și nr.000/23.07.2019 și anexe ale acestora, emise de X SCE SRL pentru vânzarea de echipamente.

Ulterior, X SCE SRL a transmis către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin poștă electronică, la data de 18.12.2019, traducerea autorizată a *Asset Usage Agreement*.

Astfel, potrivit acestei traduceri autorizate, se reține că la data de 21.01.2019, a fost încheiat între X România SA și X SCE SRL, un *Acord privind utilizarea activelor referitor la utilizarea anumitor active de fabricație în urma vânzării și achiziționării companiilor și întreprinderilor care includ activitățile de coacere, gătit și distribuire la X N.V. și al X PLC, în următorul context:*

„(A) X N.V. si X PLC au fost de acord sa vanda, iar Y B.V. a fost de acord sa achiziționeze, companiile si întreprinderile care cuprind activitățile de coacere, gătit și distribuire ale Grupului X („Activitatea”).

(B) In urma finalizarii vanzarii Activității, Upfield doreste ca X sa fabrice Produse Relevante pentru X utilizând Activele de Productie ale X .

(C) In conformitate cu termenii din prezentul Acord, X este de acord sa plateasca X o Taxă de Utilizare a activelor (astfel cum este definită mai jos) în ceea ce privește utilizarea unor astfel de Active de producție X la fabricarea de Produse Relevante”.

Totodata, se reține :

➤ Potrivit pct. 2.1., „Utilizarea Activelor Upfield” din acord:

“ 2.1.1 X a achiziționat anumite active de productie care sunt necesare pentru fabricarea Produselor Relevante, astfel cum se prevede în Suplimentul 1 (“Activele de productie ale X). Partile sunt de acord ca, in cazul in care X (sau un alt membru al Grupului U) (“Producătorul X”) fabrica Produse Relevante pentru X (sau pentru un alt membru al Grupului X) folosind Activele de Productie ale X pe Teritoriul Relevant, X autorizeaza un astfel de Producator X(sau se asigura că un astfel de Producător X este autorizat) sa utilizeze astfel de Active de Productie X in perioada mai scurtă din:

(i) perioada care se incheie la 1 iulie 2020;

(ii) perioada de la care Data de începere pana la data la care Upfield (sau membrul relevant din cadrul Grupului Upfield) isi asuma responsabilitatea pentru fabricarea Produselor Relevante pe Teritoriul relevant, folosind astfel de Active de Productie Upfield.

➤ Potrivit pct.3 „ Taxe si plata” din acord:

„3.1.1 X va plati catre X Taxa de Utilizare a Activelor cu privire la utilizarea Activelor de Productie ale X. Taxa de utilizare a Activelor se calculează ca valoarea amortizării contabile inregistrate de Upfield in raport cu Activele de Productie X.

3.1.2 Taxa de utilizare a Activelor va fi plătită pentru Perioada de Utilizare a Activelor. În cazul în care Perioada de Utilizare a activelor încetează parțial în perioada de facturare, va exista o ajustare proportionala a Taxei de utilizare a activelor pentru perioada respectiva de facturare.

3.2 Procedurile de facturare

Tarifele mentionate la clauza 3.1 (Taxe) vor fi facturate de X cel tarziu la sfarsitul fiecarui an calendaristic (incepand cu anul calendaristic din 2018), in Moneda Locala livrabilă, iar facturile vor fi trimise la adresa specificata la Clauza 10.9 (Notificari).”

➤ Potrivit pct.5 „Durata și reziliere” din acord:

„5.1 Prezentul Acord va intra în vigoare la Data de începere și va rămâne în vigoare până la sfârșitul perioadei de utilizare a activelor, cu excepția cazului în care a fost încheiat mai devreme, în conformitate cu termenii prezentului Acord („Durata”).”

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă daca organele de inspecție fiscală la stabilirea situației de fapt fiscala, au avut în vedere contextul activității economice pe care X SCE SRL o derulează în mod independent ca urmare a finalizării procesului de vânzare globală a diviziei de margarină de la grupul X către grupul Y B.V..

Totodată, se reține că potrivit Acordului privind utilizarea activelor, X Romania SA, trebuia să factureze începând cu anul calendaristic 2018, tariful de utilizare a Activelor de Producție X.

Astfel, se reține că X SCE SRL a emis către X Romania SA factura nr.000/15.03.2019 reprezentând „Charge out fixed assets usage fee 2018”, în valoare totală de 000 lei din care bază impozabilă în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că:

-X SCE SRL a emis către X (Manufacturing) Sp.z.o.o din P, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată, factura nr. 000/23.07.2019 reprezentând „production equipment as per the attachem”, în valoare de 000 euro;

-X SCE SRL a emis către X Deutschland din G, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată, factura nr.000/22.07.2019 reprezentând „production equipment as per the attachem”, în valoare de 000 euro.

Din analiza listei mijloacelor fixe vândute societății X SCE SRL, anexa la factura nr.000/31.10.2018 emisă de X Romania SA urmare corectării facturii nr.000/02.07.2018 și a facturilor nr.000/23.07.2019 și nr.000/22.07.2019, se reține că o parte din mijloacele fixe înscrise în această listă au fost vândute către societăți din P și G.

Prin urmare, din analiza facturilor mai sus menționate, se reține că X SCE SRL urmare achizițiilor de echipamente de producție de la X Romania SA a obținut venituri atât din prestări servicii, respectiv punerea la dispoziția societății X Romania SA a echipamentelor achiziționate, cât și din vânzarea ulterioară de echipamente către societăți din P și G.

Totodată, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 000/22.08.2019, capitolul VI *Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul*, pct.2 *Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului*, se reține că deși la punctul de vedere formulat de X SCE SRL privind constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr.000/14.08.2019, au fost anexate:

- factura nr.000/15.03.2019, în valoare totală de 000 lei din care TVA în valoare de 000 lei emisă către X Romania S.A., cu mențiunea „Charge out fixed assets usage fee 2018”;

- factura nr.000/22.07.2019, în valoare totală de 000 euro, TVA „zero” emisă către X D (DE 815564317) cu mențiunea „production equipment as per the attachem”, la care a fost anexată „Appendix to invoice no.000/22.07.2019 - List of production equipment for X sold to X Deutschland GmbH”;

- factura nr.000/23.07.2019, în valoare totală de 000 euro, TVA „zero” emisă către X (Manufacturing) Sp.z.o.o (PL 5252722008) cu mențiunea „production equipment as per the attachem”, la care a fost anexată „Appendix to invoice no.X/23.07.2019 - List of production equipment for X sold to X Manufacturing Sp.z.o.o”;

organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației de fapt fiscale aceste documente având în vedere că, fie aceste documente au fost emise de către X SCE S.R.L. în perioade care nu au fost supuse inspecției fiscale parțiale, fie facturile mai sus menționate nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale efectuate la X SCE S.R.L. și nici la discuția finală asupra constatărilor cuprinse în Proiectul de raport de inspecție fiscală, care a avut loc în data de 07.08.2019 la sediul societății verificate.

Totusi, chiar dacă aceste facturi au fost emise pentru perioade care nu au fost supuse inspecției fiscale, dar sunt relevante la stabilirea situației de fapt fiscale, acestea constituie mijloc de probă potrivit prevederilor art.55 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere argumentele formulate de contestatara referitoare la contextul activității economice pe care X SCE SRL o derulează în mod independent ca urmare a finalizării procesului de vânzare globală a diviziei de margarină de la grupul X către grupul Y B.V. precum și documentele depuse la dosarul cauzei, în speta se impune reanalizarea situației de fapt fiscale, respectiv analizarea temeinică a tuturor informațiilor și documentelor legate de efectuarea acestor operațiuni pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

De asemenea, se reține că pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa **parțial** Decizia de impunere nr. 000/22.08.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/22.08.2019 pentru suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

B. In ceea ce privește Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/17.09.2019, Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000 /23.09.2019, Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/17.09.2019 și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/23.09.2019 :

Referitor la suma de 000 lei reprezentând :

- dobânzi în sumă de **000 lei lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

-dobânzi în sumă de **000 lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

-penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

-penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat TVA datorată suplimentar este Decizia de impunere nr. 000/2019.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.1) și pct.2) din prezenta decizie, a fost desființată Decizia de impunere nr.F-PH 000/22.08.2019, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se vor desființa:**

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei,**

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei,**

-Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei,**

-Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei,**

urmând ca organele fiscale să procedeze la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în conformitate cu cele precizate în prezenta decizie și cu prevederile legale incidente.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1) Desființarea Deciziei de impunere nr. 000/22.08.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește ta000a pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Desființarea:

- Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei,**

- Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei,**

-Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/17.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei,**

-Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/23.09.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei,**

urmând ca organele fiscale să procedeze la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în conformitate cu cele precizate în prezenta decizie și cu prevederile legale incidente.

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

DIRECTOR GENERAL,