



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală**

**Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara**

Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro

DECIZIA nr. 3140 din 2018
privind soluționarea contestațiilor depuse de
societatea **X SA din ...**,
reprezentată prin ... din ...,
înregistrate la **D.G.R.F.P. Timișoara** sub nr. .../...2017, nr. .../...2017, nr.
.../...2017 și respectiv nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală, cu adresele nr. .../...2017, nr. .../...2017, nr. .../...2017 și respectiv nr. .../...2017, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, nr. .../...2017, nr. .../...2017 și respectiv nr. .../...2017 asupra delegării competenței de soluționare a contestațiilor depuse de X SA din ..., în favoarea D.G.R.F.P. Timișoara.

Contestațiile au fost formulate de X SA din ..., cu sediul în ..., având C.I.F. ..., înregistrată la O.R.C. ..., reprezentată legal de dl. Y, în calitate de director financiar, și convențional, prin dna. A, respectiv dna. L, avocați în cadrul ... din ..., cu sediul

Contestațiile au fost înregistrate astfel:

- Prima contestație, înregistrată la registratura Administrației județene a finanțelor publice ... sub nr. .../...2017;
- A doua contestație, înregistrată la A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017;
- A treia contestație, înregistrată la A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017;
- A patra contestație, înregistrată la A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017.

Contestațiile au fost formulate astfel:

Prima contestație a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.
- Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 încheiat de Administrația județeană a finanțelor publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Dispoziției de măsuri nr..../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., cu privire la:
 - obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei;
 - obligația de a înregistrarea în evidența contabilă a sumelor suplimentare stabilite la impozit pe profit și TVA.

A doua contestație a fost formulată împotriva:

- Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:
 - ... lei dobânzii aferente impozitului pe profit;
 - ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:
 - ... lei dobânzii aferente TVA;
 - ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

A treia contestație a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:
 - ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
 - ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
 - ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O....

- Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

A patra contestație a fost formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestațiile a fost semnate de dna. A, respectiv de dna. L, avocați în cadrul ... din ... - reprezentant legal pentru X SA, la dosarele contestațiilor fiind anexate în original, împuternicirile avocațiale cu seria ... nr. .../2017 din data de ...2017, cu seria ... nr. .../2017 din data de ...2017, cu seria ... nr. .../2017 din data de ...2017 și cu seria ... nr. .../2017 din data de ...2017, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, a fost transmisă către petentă, cu adresa nr. .../...2017 expediată prin poștă în data de ...2017, fiind înregistrată la X SA sub nr. .../...2017, potrivit celor menționate pe adresa transmitere, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SA a fost înregistrată la Registratura A.J.F.P. ... sub nr. .../...2017;

- Deciziile nr. .../...2017 și nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au fost transmise prin poștă, cu recomandata nr. ..., fiind primite de petentă în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestațiilor, iar contestația formulată de X SA a fost înregistrată la A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017;

- Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, a fost transmisă către petentă, cu adresa nr. .../...2017, fiind înregistrată la X SA sub nr. .../...2017, potrivit celor menționate pe adresa de transmitere, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SA a fost înregistrată la Registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017;

- Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a fost transmisă prin poștă, cu recomandata nr. ..., fiind primită de petentă în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestațiilor, iar contestația formulată de X SA a fost înregistrată la A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .../...2017.

Referitor la contestațiile formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 încheiat de Administrația județeană a finanțelor publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017** încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile **art.131 din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”, coroborat cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat.

În această situație, obiectul contestațiilor îl reprezintă:

- Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017;

- Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a

Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

Referitor la conexarea dosarelor contestațiilor, în speță sunt incidente prevederile **OPANAF nr.3741/2015** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care la **pct.9.5.** precizează:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

Față de cele mai sus arătate, în condițiile în care contestațiile petentei au fost formulate împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., respectiv împotriva Deciziilor nr. .../...2017 și nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care au fost calculate accesorii pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...2017;

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări, prin care au fost calculate accesorii pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Deciziei de impunere nr. .../...2017,

- prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., cât și prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, a fost analizat, în principal, transferul de know-how de la X O... la X SA, atât din perspectiva impozitului pe profit, cât și a TVA,

în temeiul prevederilor punctului 9.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexa dosarele contestațiilor formulate de **X SA din ...**, reprezentată prin ..., înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, nr. .../...2017, nr. .../...2017 și respectiv nr. .../...2017, cu consecința emiterii de către D.G.R.F.P. Timișoara, a unei singure decizii în soluționarea acestor patru contestații.

Astfel, în considerarea dispozițiilor exprese ale OPANAF Nr. 3740 din 23 decembrie 2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a primit delegarea de competență în condițiile legii de la Direcția generală de soluționare a contestațiilor și prin urmare constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și prevederile OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, este investită să se pronunțe asupra celor patru contestații formulate de societatea X SA din

I. X SA din ..., prin contestațiile formulate împotriva:

- obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. .../...2017, cât și măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .../...2017, acte emise de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ...,
- obligațiilor fiscale accesorii stabilite în sarcina sa prin Decizia nr. .../...2017 și nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili,
- obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală,
- obligațiilor fiscale accesorii stabilite în sarcina sa prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

solicită anularea acestora și exonerarea de la plată, pentru următoarele motive:

I.1. Prin prima contestație formulată de X SA din ..., înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ..., prin **Decizia de impunere nr. .../...2017**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
 - ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- cât și măsurile dispuse prin **Dispoziția de măsuri nr. .../...2017** :
- obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de **... lei**;
 - obligația de a înregistrarea în evidența contabilă a sumelor suplimentare stabilite la impozit pe profit și TVA,
- petenta invocând următoarele:

I.1.1. Referitor la descrierea situației de fapt, nelegalitatea actelor administrativ fiscale și la alte aspecte procedurale;

În parte introductivă, petenta face o prezentare sumară a:

- activității desfășurate de X SA din ... în România (denumită în continuare „X” sau „Societatea”);
- unor aspecte generale cu privire la activitatea entităților din grupul X în România, anterior fuziunii, precum și în ceea ce privește fuziune;
- desfășurării inspecției fiscale inițiale la X, I... SA (“denumită în continuare I...”) și N... SA (“denumită în continuare N...”);
- inspecției fiscale, în ceea ce privește momentul de începere a refacerii inspecției fiscale, în ceea ce privește constatările echipei de inspecție fiscală, în ceea ce privește emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, și în ceea ce privește emiterea deciziilor de ajustare în cursul refacerii inspecției fiscale.

În continuare, **cu privire la nelegalitatea actelor administrativ fiscale**, petenta face trimitere la aspecte de ordin procedural, în sensul că:

A. Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu a respectat limitele trasate prin considerentele Deciziilor de soluționare emise pentru cele trei entități X, N... și I... - încălcarea prevederilor art.129 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, petenta reține următoarele:

1. Sub acest aspect, prin Decizia de soluționare, DGRFP Timișoara a constatat faptul că: *“întrucât organele de inspecție fiscală nu au înțeles să demonstreze de ce documentele depuse de petentă nu sunt de natură să probeze necesitatea achiziționării know-how, organul de soluționare a contestației nu își poate forma convingerea că transferul de know-how nu este necesar societății”*.

Prin urmare, așa cum, în mod clar, reiese din motivarea organelor de soluționare, transferul de know-how de la X O... către X este real și necontestat.

Astfel, ceea ce organul de soluționare a dispus să se realizeze, în refacerea inspecției, de către noua echipa de inspectori, este determinarea necesității acestui transfer de know-how și nicidecum analiza conceptului, sub aspectul naturii sau existenței transferului de know-how în speță.

De asemenea, organul de soluționare a mai reținut și faptul că: *“nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidenta contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare a TVA nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.”*

În acest sens, dezlegarea dată de către organul de soluționare nu a fost respectată de către organele de control, în cadrul refacerii inspecției fiscale, cât timp DGRFP Timișoara a limitat refacerea inspecției doar la cele două aspecte menționate anterior:

- determinarea necesității transferului de know-how, respectiv
- stabilirea corectă a consecințelor contabile asupra bazei impozabile, iar analiza inspectorilor fiscali s-a canalizat exclusiv asupra stabilirii existenței sau inexistenței transferului de know-how.

Răspunzând criticilor aduse de Societate în Punctul de vedere formulat, organul fiscal a încercat să își justifice concluzia eronată la care a ajuns prevalându-se de directivele trasate de organul de soluționare, reținând drept contraargument faptul că acesta din urmă a solicitat *“reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit”*.

În pofida susținerilor organului fiscal, petenta arată că așa cum a precizat și anterior, organul de soluționare a limitat cadrul refacerii inspecției fiscale la (i) determinarea necesității transferului de know-how și la (ii) stabilirea corectă a consecințelor contabile asupra bazei impozabile.

Așa fiind, paragraful citat de organul fiscal în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu reprezintă o justificare pentru extinderea cadrului refacerii, cât timp organul de soluționare a dispus reanalizarea situației de fapt, condiționată însă de stabilirea necesității transferului de know-how și a consecințelor contabile asupra bazei impozabile, fără a oferi organului de control posibilitatea analizării existenței sau inexistenței transferului de know-how, aspect deja tranșat prin Decizia de soluționare.

În concluzie, petenta susține că prin analiza naturii operațiunilor realizate între X O... și societățile naționale și concluzionarea că, în speță, nu este vorba despre un transfer de know-how, organele de control au depășit limitele stabilite prin Decizia de soluționare și au modificat aspecte ce au fost soluționate definitiv de către organele de soluționare.

2. Prin Decizia de soluționare, DGRFP Timișoara a constatat și faptul că *“întrucât organele de inspecție fiscală nu au înțeles să demonstreze de ce documentele depuse de petentă nu sunt de natură să probeze necesitatea achiziționării know-how, constatarea inspecției fiscale că transferul de know-how nu este necesar societății nu este fundamentată sub aspect legal”*.

În continuare, organul de soluționare a reținut că: *“nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare a TVA nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.”*

Ca și în cazul X, în RIF, inspectorii fiscali au invocat drept argument împotriva susținerilor Societății, solicitarea organului de soluționare în sensul: *“reanalizării situației de fapt, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit”*.

Totuși, organul de soluționare a limitat cadrul refacerii inspecției fiscale la (i) determinarea necesității transferului de know-how și la (ii)

stabilirea corectă a consecințelor contabile asupra bazei impozabile, fără a acorda organelor de inspecție fiscală posibilitatea de a analiza, în refacere, existența sau inexistența transferului de know-how.

În concluzie, petenta susține că prin urmare, așa cum este și cazul X, în refacerea inspecției fiscale, organele de control au analizat semnificația conceptului de know-how și incidența acestuia în speță, deși, în realitate acest aspect a fost tranșat în mod clar și fundamentat de către organele de soluționare, care au stabilit directive de refacere doar sub aspectul consecințelor contabile asupra bazei de impozitare și a necesității acestui transfer de know-how.

3. Așa cum recunoaște chiar organul fiscal, noțiunea de know-how este explicată chiar de către organul de soluționare în cuprinsul deciziei emise, acesta exprimând, cât se poate de clar, faptul că în desfășurarea unei activități complexe, precum cea desfășurată de Societate, existența și necesitatea unui transfer de know-how specific apar ca fiind evidente.

Având în vedere aprecierile organului de soluționare, nu putem să nu observăm faptul că organul de control a extins limitele refacerii inspecției, analizând natura și oportunitatea transferului de know-how, când, în realitate, aceste aspecte au fost expres confirmate de către DGSC, deci tranșate definitiv în sistemul căilor de atac administrative.

În concluzie petenta susține că, așa fiind, apare în mod evident faptul că organele de control au extins limitele trasate prin Deciziile de soluționare aferente tuturor celor trei entități, conducând la concluzia că RIF-ul și Decizia de impunere au fost emise în mod nelegal, cu încălcarea dispozițiilor art. 129 din Codul de Procedură Fiscală, fapt ce conduce la necesitatea admiterii contestației și anularea acestor acte.

B. Referitor la alte aspecte procedurale - Nerespectarea de către organul fiscal a prevederilor legale ce reglementează desfășurarea inspecției fiscale, petenta reține următoarele:

B.1. În ceea ce privește lipsa rolului activ al Autorității în examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante - nerespectarea prevederilor art. 7 și art. 118 din Codul de Procedură Fiscală.

Petenta invocă art.7 alin.(2), art.7 alin.(3) și art.118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 (denumită în continuare "Codul de procedură fiscală").

Pornind de la dispozițiile legale mai sus menționate, petenta arată faptul că, în prezenta cauză, organul fiscal nu a examinat, în mod amănunțit, stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere. Dimpotrivă, inspectorii fiscali au analizat, în mod superficial, materialul probatoriu pus la dispoziție, cu bună credință, de Societate, neexercitând, astfel, un rol activ pe durata desfășurării inspecției fiscale, așa cum impune, în mod imperativ, art.7 din Codul de Procedură Fiscală (denumit marginal chiar "Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal").

Mai exact, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia eronată că, în cauză, nu a avut loc un transfer de know-how fără a analiza în mod efectiv explicațiile și răspunsurile exhaustive acordate de X (prin angajații direct implicați în implementarea proiectelor specifice) sau documentele puse la dispoziție în cursul refacerii inspecției fiscale cu privire la fiecare dintre aceste proiecte.

Argumentele Societății sunt confirmate chiar de modalitatea în care Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală au fost redactate.

În acest sens, petenta evidențiază faptul că, în cuprinsul actelor administrativ fiscale atacate, organele fiscale s-au limitat la conturarea succintă și lacunară a câtorva contraargumente, specificând, în principal, faptul că întreaga procedură de organizare și funcționare aplicată de Societate în fiecare departament reprezintă modalități de lucru normale.

Practic, inspectorii fiscali au concluzionat că Societatea nu are dreptul de a-și deduce cheltuielile înregistrate cu transferul de know-how (atât din perspectiva impozitului pe profit, cât și a TVA) doar în baza unei aprecieri superficiale a unor aspecte tehnice concrete, fără însă a avea o pregătire de specialitate în acest sens și fără a indica/explica criteriile prin raportare la care procedurile implementate de Societate, prin intermediul proiectelor analizate, reprezintă modalități de lucru normale.

Așa fiind, în măsura în care situația de fapt nu ar fi fost clară/pe înțelesul inspectorilor ca urmare a gradului înalt de specializare a activității Societății, organele fiscale aveau posibilitatea de a solicita explicații suplimentare și chiar de a dispune efectuarea unei expertize tehnice care să fi clarificat, întru-totul, speța analizată. Cu toate acestea inspectorii fiscali nu au dispus efectuarea unei astfel de expertize și, așa cum petenta a arătat anterior, s-au limitat la afirmații trunchiate și străine de specificitatea prezentei cauze.

Mai mult decât atât, toate proiectele desfășurate de Societate trebuiau analizate de inspectorii fiscali și din perspectiva particularităților noțiunilor de drept al proprietății intelectuale incidente în cauză.

O dată în plus, este evidentă inexistența rolului activ al inspectorilor fiscali care, deși au recunoscut că nu au experiența și expertiza necesare pentru a înțelege noțiuni abstracte de proprietate intelectuală, totuși nu au dispus efectuarea unei expertize de specialitate pentru a se putea clarifica sub acest aspect. Mai mult, atunci când Societatea a solicitat, în mod expres și repetat, suspendarea efectuării inspecției fiscale pentru efectuarea unei astfel de lucrări, conducătorul organului fiscal a respins aceste cereri, fără explicații plauzibile (Cererile formulate de Societate, precum și Răspunsul AJFP ... sunt atașate contestației în Anexa nr. 13).

Chiar și în aceste condiții, Societatea și-a adus la îndeplinire obligația de cooperare statornică de prevederile art. 10 din Codul de procedură fiscală și a pus la dispoziția echipei de inspectori Opinia juridică a prof. univ. dr. L... M... (atașată contestației în Anexa nr. 14).

Astfel, petenta arată că distinsul profesor:

- pe de o parte, a prezentat și explicat noțiunea de know-how din perspectiva dreptului fiscal, a dreptului proprietății intelectuale și a dispozițiilor internaționale în materie și
- pe de altă parte, a concluzionat, analizând toate documentele ce au fost puse și la dispoziția inspectorilor fiscali, faptul că, în cadrul tuturor proiectelor prezentate, a avut loc transmiterea de know-how așa cum Societățile și X O... au convenit prin Acorduri, precum și așa cum acesta este definit atât în Codul fiscal, cât și în Comentariile la Convenția Model OECD.

În pofida tuturor eforturile Societății de a prezenta, cât mai complet și corect situația de fapt fiscală, prin administrarea unui probatoriu complex, ce include și o opinie emisă de un expert în materie, organul fiscal nu a înțeles să dea curs propriei obligații de a exercita un rol activ, Societății fiindu-i pricinuită o vătămare gravă, prin impunerea obligațiilor fiscale suplimentare în quantum total de ... lei.

Această vătămare nu s-ar fi produs dacă organul fiscal ar fi respectat textele legale anterior citat și ar fi îndeplinit obligațiile ce decurg din acestea, respectiv acelea de a analiza, în detaliu și în mod coroborat, documentele justificative și explicațiile date de Societate care atestă, în mod cert, realitatea și necesitatea transferului de know-how. Or, această vătămare poate fi înlăturată numai prin anularea RIF-ului și a Deciziei de impunere.

B.2. În ceea ce privește faptul că organul fiscal nu a stabilit în mod corect și complet starea de fapt fiscală nerespectarea prevederilor art. 6 alin.(1) și art. 55 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, consecință directă a neexercitării rolului activ, petenta susține că:

• Organul fiscal a analizat în mod superficial și incomplet realitatea și necesitatea transferului de know-how:

Contrar dispozițiilor art. 6 alin.(1) din Codul de Procedură Fiscală, petenta arată că așa cum a precizat și în secțiunea anterioară, Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală reflectă o analiză superficială realizată de echipa de inspecție fiscală a înscrisurilor puse la dispoziție de Societate, în legătură cu transferul de know-how.

Organul fiscal nu a prezentat, în detaliu, motivele pentru care a considerat că între societățile din grup și X O... nu a avut loc un transfer de know-how. Astfel, organul fiscal nu a realizat o analiză corespunzătoare a speței - nu a procedat la studierea particularităților fiecărui proiect descris de Societate și nici la interpretarea dispozițiilor legale în materie de know-how.

Așa fiind, organul fiscal nu a făcut altceva decât să reia argumentul conform căruia fiecare procedură utilizată de Societate în activitatea sa era o procedură normală, fără a indica motivele pentru care informațiile și procedurile transmise de X O... în beneficiul societăților românești din

grupul X nu s-ar încadra în dispozițiile Codului fiscal și în Comentariile la Convenția Model OECD, ce definesc conceptul de know-how.

Organul fiscal s-a limitat la a reține aspecte pur generale, atât în Decizia de impunere, cât și în Raportul de inspecție, așa cum reiese din următoarele exemple:

“[...] documentele prezentate la control în cazul proiectului Controlul Calității FOQUS nu pot reprezenta justificare de transfer expertiză KNOW-HOW, deoarece reprezintă doar prezentarea unor modalități de lucru normale, prin care trebuie respectate prevederile legale ale Statului Român în cazul siguranței și calității alimentelor, igienă etc [...]”;

“[...] documentele prezentate la control în cazul proiectului WCOM nu pot reprezenta justificare de transfer expertiză KNOW-HOW pe baza căruia să se achite redevență către X B... BV, deoarece instruirea personalului cu privire la respectarea normelor de igienă sunt impuse de legislația Română [...]”;

“[...] documentele prezentate la control în cazul proiectelor CDSM nu pot reprezenta justificare de transfer expertiză KNOW-HOW, deoarece reprezintă doar prezentarea unor modalități de lucru normale, pe bază de analize a desfacerii efectuate sau previzionate a fi efectuate în scopul obținerii unei profitabilități cât mai mari în urma prospectării pieței și respectiv că s-a pus la dispoziția societăților verificate un instrument de lucru ce analizează în general activitatea de distribuție a societăților din cadrul grupului.”

Or, este clar, așadar, faptul că soluția la care au ajuns organele fiscale în speță nu a fost întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare ale speței / pe o analiză obiectivă a stării de fapt fiscale existente în prezenta cauză, acestea neavând niciun temei legal pentru a considera nedeductibile cheltuieli înregistrate de societățile românești în vederea obținerii know-how-ului absolut necesar pentru dezvoltarea și buna funcționare a acestora.

Petenta citează art. 55 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, iar cât timp Societatea a fost, în permanență, de bună credință și a pus la dispoziția organului fiscal toate probele care conduceau la concluzia că, în speță, a avut loc un transfer de know-how, soluția la care au ajuns inspectorii fiscali nu reprezintă altceva decât un abuz săvârșit de aceștia, abuz ce se impune a fi cenzurat de organul de soluționare, cu ocazia analizării contestației.

Mai mult, organul fiscal nu numai că nu a întreprins propriile demersuri pentru clarificarea situației de fapt și interpretarea corectă a dispozițiilor legale, ci nici nu a înțeles să indice motivele pentru care a înlăturat, în analiza sa, pe lângă toate evidențele prezentate de Societate și concluziile opiniei de specialitate prezentate de prof. univ. dr. L... M....

Astfel, petenta arată că așa cum a precizat și în secțiunea anterioară, în vederea clarificării particularităților speței, dl. prof. L... M... a procedat la o analiză aprofundată atât a dispozițiilor legale în materia proprietății

intelectuale, cât și a doctrinei și jurisprudenței ce vizează conceptul de know-how.

În strânsă legătură cu dispozițiile legale, doctrina și jurisprudența în materie, domnul profesor a analizat particularitățile fiecărui proiect prezentat de Societate organului fiscal, concluzionând că, în speță, a avut loc, în mod efectiv, un transfer de know-how, ce a beneficiat Societății, contribuind substanțial la dezvoltarea acesteia în piața în care activează.

Astfel, organul fiscal a avut la dispoziție o opinie juridică de specialitate, ce stabilea în mod clar natura prestațiilor și a cheltuielilor corelative acestora, pe care însă nu au analizat-o în mod efectiv, întemeindu-și soluția pe argumente străine de această opinie și fără a aduce nici un contraargument celor reținute în cuprinsul acesteia.

Apare, așadar cu evidență, faptul că echipa de inspecție nu numai că nu a stabilit corect situația de fapt fiscală specifică acestei cauze, dar nici nu a dorit să ajungă la o astfel de concluzie, cât timp a respins, de plano, toate evidențele și explicațiile pertinente puse la dispoziția sa, fără a prezenta vreun argument în acest sens.

• **În mod eronat, inspectorii fiscali nu au inclus în RIF concluziile Deciziile de ajustare:**

O dovadă suplimentară a faptului că inspectorii fiscali nu au stabilit, în mod corect și complet, situația de fapt fiscală a Societății, este și aceea că inspectorii au refuzat să proceseze și să includă în RIF concluziile Deciziilor de ajustare emise chiar de către ei, în cursul refacerii inspecției fiscale.

Astfel cum pe larg am precizat în secțiunea 3.4 de mai sus, Deciziile de ajustare aferente societăților X și N... au fost emise la data de 09.01.2017, ca urmare a unor îndelungate demersuri întreprinse de Societate, pentru a putea reflecta ajustările de venituri și cheltuieli aferente operațiunilor desfășurate între X și N... în perioada supusă inspecției fiscale (i.e. servicii de distribuție prestate reciproc).

Cum concluziile Deciziilor de ajustare conduceau la o scădere a veniturilor la nivelul N... SA pentru perioadele la care se referă ajustarea (perioadă inclusă în perioada supusă inspecției fiscale), era imperios necesar ca acestea să fie incluse în concluziile RIF, pentru a diminua pretinsele obligații fiscale suplimentare stabilite de inspectorii fiscali (i.e. 0 lei cu titlu de impozit pe profit, în loc de ... lei stabiliți prin RIF și Decizia de impunere).

De altfel, având în vedere consolidarea situației fiscale la nivelul X (ca societate absorbantă a societăților N... și I...), impactul Deciziilor de ajustare s-ar fi reflectat inclusiv în situația fiscală a I...: din suma datorată anterior cu titlu de impozit pe profit (i.e. ... lei), rămânând sume datorate suma de ... lei.

În plus, având în vedere și situația fiscală actuală a X, rezultată din fișa de plătitor consolidată, la acest moment, în fapt, societatea nu mai datorează debite principale către Autoritatea fiscală.

De asemenea, era imperios necesar ca Deciziile de ajustare să fie avute în vedere la stabilirea situației de fapt și în ceea ce privește X, întrucât diminuarea pierderii fiscale a acestei societăți stabilite de organele de control ar fi trebuit să fie mai mică cu suma ... lei. Astfel, pierderea fiscală la nivelul X ar fi trebuit să se diminueze cu suma de ... lei, în loc ... lei.

În acest sens, Societatea a transmis către AJFP ..., la data de 02.02.2017, o cerere de refacere a Proiectului de RIF ("Cererea de refacere a Proiectului de RIF", atașată prezentei la Anexa nr. 15) pentru ca raportul să reflecte și concluziile Deciziilor de ajustare.

Autoritatea a respins cererea Societății, motivând că această operațiune excede limitelor în care poate fi efectuată refacerea inspecției fiscale și, pe cale de consecință, Deciziile de ajustare nu pot fi reflectate în concluziile Proiectului de RIF (deși chiar inspectorii fiscali au susținut, în RIF, faptul că erau obligați să reanalizeze situația de fapt, în integralitate, pentru aceeași perioadă fiscală, deci inclusiv pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile ce au impus efectuarea ajustărilor).

Așa fiind, petenta învederează organului de soluționare faptul că inspectorii fiscali aveau obligația de a procesa și îngloba dispozițiile din cele două Decizii de ajustare menționate anterior în concluziile inspecției fiscale derulate, fiind obligatoriu ca acestea să se regăsească în Proiectul de RIF emis la data de 27.01.2017 și, ulterior, în Raportul de inspecție fiscală emis la data de 17.03.2017.

Neincluderea concluziilor Deciziilor de Ajustare în RIF și Decizia de impunere nu face altceva decât să cauzeze un grav prejudiciu Societății, prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit (oricum nedatorate), într-un quantum exorbitant.

• **Organul fiscal a emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu ignorarea dispoziției ANAF de lămurire a întregului context factual și juridic al speței.**

Observând toate aceste sincope ale inspectorilor fiscali în stabilirea situației de fapt reale, Societatea s-a adresat, în data de 15.02.2017 (Adresa nr. ...) și data de 17.02.2017 (Adresa nr....), ANAF - Cabinetul Vicepreședintelui (atașate contestației în Anexa nr. 16), în vederea:

- reanalizării concluziilor reținute prin Proiectul Raportului de Inspecție Fiscală emis de AJFP ... și comunicat petentei la data de 27.01.2017, în vederea stabilirii corecte și complete a situației de fapt fiscale a Societății;
- identificării unei soluții în vederea valorificării Deciziilor de ajustare emise de AJFP ... prin intermediul actului administrativ ce va încheie inspecția fiscală în curs.

Ca urmare a Adreselor înregistrate de Societate la sediul ANAF, personalul competent din cadrul ANAF a analizat situația Societății și a constatat că stabilirea unei întâlniri cu persoanele competente din cadrul DGRFP ... este imperios necesară în vederea lămuririi "întregului context factual și juridic analizat de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. ...".

Or, nu poate exista o dovadă mai puternică a erorilor săvârșite de inspectorii fiscali, în analiza lor laconică, decât necesitatea întrezărită de chiar ANAF de clarificare a situației de fapt fiscale și a normelor juridice aplicabile în cauză reținute de aceștia.

Cu toate acestea, deși necesitatea lămuririi situației fiscale a Societății a fost constatată chiar de către autoritatea centrală (conform Adresei nr. .../...2017, atașată contestației în Anexa nr. 17), totuși organul de inspecție fiscală nu a înțeles să dea curs indicațiilor ANAF, procedând la emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere fără a lămuri, în prealabil, particularitățile speței, cadrul legal aplicabil și situația de fapt reală a Societății.

B.3. În ceea ce privește faptul că Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu răspund rigorilor formale instituite de art. 46 și art. 73 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală - actele administrativ - fiscale contestate nu sunt motivate, petenta susține că:

Este esențial faptul că o motivare eronată a unui act administrativ fiscal echivalează, fără putință de tăgadă, cu lipsa motivării acestuia. În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție se arată faptul că nu este importantă cantitatea argumentației (e.g. un număr semnificativ de pagini ale actului fiscal) atunci când se analizează dacă un act administrativ fiscal este sau nu motivat, ci calitatea argumentelor prezentate de autoritatea emitentă a actului.

Așa cum a statuat jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție: *“Actul administrativ” trebuie să conțină elemente de fapt și de drept care, pe de o parte, să permită destinatarilor să cunoască și să evalueze temeiurile și efectele actului, iar pe de altă parte, să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate (...) o motivare insuficientă sau greșită fiind considerată echivalentă cu lipsa motivării.* [petenta face trimitere la ÎCCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal - Decizia nr. 482/26 ianuarie 2007].

Un act administrativ fiscal nemotivat (cu o motivare insuficientă / greșită) este nul, în interpretarea coroborată a prevederilor art. 46 și 49 din Codul de procedură fiscală.

Or, în lumina celor menționate în secțiunile anterioare, în prezenta cauză, atât RIF, cât și Decizia de impunere cuprind o motivare eronată (care nu reprezintă o veritabilă motivare, în înțelesul prevederilor Codului de procedură fiscală), astfel încât se impune a fi anulate.

Mai exact, petenta invocă dispozițiile art. 46 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală [petenta face trimitere la aspectul că având în vedere faptul că aceste elemente sunt prevăzute în mod expres de art. 43 Cod procedură fiscală, reiese în mod clar importanța pe care legiuitorul o acordă acestora, astfel încât lipsa, ori eventuala eroare, nu poate fi acoperită pe calea instituției îndreptării erorilor materiale prevăzută de art. 48 Cod procedură fiscală] și art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Bucurându-se de prezumția de legalitate și transformându-se într-un act executoriu care poate conduce la prejudicierea gravă a patrimoniului contribuabilului, actul administrativ fiscal are, prin voința legiuitorului, un caracter formal. Art. 46 Cod Procedură Fiscală stabilește în acest sens informațiile care nu trebuie să lipsească dintr-un astfel de act, lipsa lor atrăgând nulitatea (i.e. absolută sau relativă) a actului emis în atare condiții, impunându-se, pe cale de consecință, anularea acestora de către organul de soluționare a contestației.

Motivarea în fapt și în drept este un element esențial al actului administrativ fiscal de care depinde și efectivitatea argumentelor contribuabilului fiind, totodată, o cerință a garanției dreptului la apărare.

În condițiile în care stabilirea unor obligații bugetare prin acte administrative întocmite de autoritate a fost calificată în mod constant ca fiind o “acuzatie penală” în lumina art. 6 din CEDO, [petenta face trimitere în acest sens, la CEDH, 24 Ceh 1994, Bendenoun c/France, Serie A nr. 284, în care Curtea a decis cu valoare de principiu că: “procedurile jurisdicționale privitoare la taxe și amenzi fiscal pot constitui acuzații în materie penală, intrând, astfel, în domeniul de aplicație - sub aspect penal - a dispozițiilor art.6 par.1 din Convenție”] necesitatea informării administratului (destinatar al unei “decizii” care îi afectează în mod sensibil interesele) asupra tuturor elementelor acuzației aduse apare ca fiind evidentă.

Și în acest sens, în mod specific în materia actelor administrative fiscale, legiuitorul a impus obligația autorității de a insera în cuprinsul actului emis o descriere extensivă a obiectului acestuia (inclusiv a temeiurilor de drept avute în vedere de autoritate), tocmai cu scopul de a oferi administratului posibilitatea de a lua cunoștință de “acuzatie” și a-și putea astfel formula eventualele “apărări”, lipsa acestei mențiuni fiind sancționată cu nulitatea.

Nu în ultimul rând, emiterea actelor administrative în lipsa unei motivări în drept corespunzătoare contravine și art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, care consacră dreptul la bună administrare.

Date fiind aceste obligații, petenta subliniază faptul că absența unei motivări suficiente a actului administrativ atacat constituie o încălcare a principiului statului de drept, a dreptului la o bună administrare și o încălcare a obligației constituționale a autorităților administrative de a asigura informarea corectă a cetățenilor asupra problemelor de interes personal ale acestora, consfințit de art.31 alin.(2) din Constituția României.

Or, așa cum petenta a arătat în secțiunea anterioară, petenta reiterează faptul că aprecierile și concluziile sumare din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală referitoare la know-how, reluate apoi, *tale quale*, în cuprinsul Deciziei de impunere sunt insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

Societatea se găsește, astfel, în imposibilitatea formulării unor apărări complete în combaterea „*actului sancționator*”, neputându-și exercita în mod efectiv dreptul fundamental la apărare, reglementat de art.24 din Constituția României și art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și neputându-se bucura de garanțiile aferente acestuia.

Asemenea vicii de formă se impune a fi, așadar, sancționate cu anularea actului administrativ-fiscal, în deplină conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și cu jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a subliniat următoarele: *“Cât privește susținerea recurenteii că viciile de procedură analizate nu pot atrage anularea actelor întrucât legea nu prevede o atare sancțiune, Înalta Curte o va înlătura câtă vreme nulitățile reținute intră în sfera celor virtuale, care rezultă din scopul reglementării: protejarea contribuabilului de exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere de către organele fiscale.”*

[petenta face trimitere la ÎCCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal - Decizia nr. 4759/2013. O astfel de soluție a fost pronunțată și de Curtea de Apel Timișoara, care a reținut în cuprinsul Deciziei nr. 1538/2009 că:

“Decizia de impunere contestată de reclamantă (...) nu conține elementele esențiale pentru stabilirea impozitului datorat de reclamantă și nici datele necesare care să permită verificarea corectitudinii modului de calcul al impozitului impus reclamantei prin aceste acte administrativ fiscale.

Având în vedere aceste constatări, Curtea consideră că actele contestate de reclamantă - întocmite cu nerespectarea dispozițiilor art. 43 alin. 2 din Codul de Procedură Fiscală și a principiului neretroactivității legii - sunt lovite de nulitate, impunându-se desființarea acestora.”]

I.1.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei;

I.1.2.1. În ceea ce privește contextul:

Petenta arată că în perioada supusă inspecției fiscale, fiecare dintre cele trei Societăți aveau semnat și în derulare câte un contract, respectiv acord privind transferul de expertiză (în continuare “Acord” / “Contract de licență”, atașate contestației în Anexa nr. 18) încheiat cu X B... BV (în continuare “X O...”), compania - mamă a grupului X (în continuare “Grupul”). Acordurile încheiate de către fiecare dintre cele trei Societăți cu X O... au fost puse la dispoziția organelor de control încă din prima inspecție fiscală.

Prin aceste Acorduri, X O... a transferat și continuă să transfere Societăților dreptul de a utiliza expertiza privind activitățile de producție, distribuție, marketing și vânzarea produselor.

Potrivit acestor Contracte de licență, pentru utilizarea expertizei, Societățile plătesc către X O... o redevență a cărei quantum se calculează prin aplicarea unui procent de ...% pe an asupra prețului de vânzare net al produselor vândute.

Având în vedere nivelul de dezvoltare al Societăților înainte să fie parte a grupului X și faptul că, așa cum se menționează în preambulul Acordurilor, acest grup “a dezvoltat și continuă să dezvolte expertiză, cunoștințe tehnice, experiență, date, metode, procese, competențe, abilități practice legate de procesele comerciale” concretizate în “manuale, politici, instrucțiuni, principii directoare, programe de training, repere, bune practici, ateliere de lucru și baze de date”, transferul experiențelor grupului X către entitățile din România a fost mai mult decât necesar.

Mai mult, tot în preambulul Acordurilor se precizează că “în scopul stimulării dezvoltării, cât și diseminării beneficiilor acestei expertize” s-au creat noi modalități, mai simple, de a transmite această expertiză la nivelul entităților naționale ale Grupului.

I.1.2.2. În ceea ce privește noțiunea de know-how, petenta invocă următoarele aspecte:

• **Referitor la Noțiunea de know-how conform Acordurilor încheiate între Societăți și X O...;**

În prealabil, petenta subliniază că Acordurile încheiate de Societăți cu X O... conțin prevederi similare deoarece activitatea prestată de aceste companii - producție, distribuție, marketing și vânzări - este similară și implicit nevoile privind transferul de expertiză sunt comune, activitatea acestor companii funcționând ca un tot unitar.

Așadar, Acordul menționează, în art.1 lit.b) că X O... transferă: “[...] cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de”:

(i) *Producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (“Activitățile legate de producție”); și*

(ii) *Procesele comerciale aferente tuturor etapelor din lanțul de producție și distribuție a lactatelor și anume: administrarea lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, activități de trezorerie, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare (“Procesele de afaceri”).*

Transferul acestor cunoștințe a fost efectuat prin transmiterea de formule, rețete, modele, planuri, documente referitoare la producție, software, desene, manuale, politici, instrucțiuni, principii directoare, programe de training, standarde de bune practici, ateliere de lucru, baze de date, fișe tehnice și alte materiale (scrise sau orale), care se află în posesia sau sub controlul X O....

Societatea susține că potrivit art. 12.2. din Acord, în schimbul transferului acestor cunoștințe, în baza Acordurilor de licențiere expertiză, Societățile vor plăti către X O... o redevență care se calculează prin aplicarea a ...% pe an la prețul de vânzare net al produselor vândute.

În toate cazurile, potrivit Acordurilor, X O... rămâne proprietarul exclusiv al know-how-ului.

În ceea ce privește modalitatea de transmitere a know-how-ului, părțile au convenit ca aceasta să aibă loc prin “modalitatea cea mai potrivită naturii diferitelor elemente de expertiză”: [...] și anume prin (dar

fără a se limita la) transmiterea de documente, acces la conferințe, instruirea personalului, vizite la sediul societății, ședințe de management, acces electronic la aplicații intranet, sfaturi orale sau scrise, rezolvarea problemelor pe loc.” (art. 4.2. din Acorduri).

Pentru a se asigura implementarea corespunzătoare a expertizei transmise, conform Acordurilor, X O... poate realiza inspecții cu privire la utilizarea corespunzătoare a acesteia (art. 7.1 din Acorduri).

•Referitor la noțiunea de know-how în Dreptul proprietății intelectuale;

Legislația națională care reglementează conceptele de proprietate intelectuală (deci, inclusiv conceptul de know-how), nu dă acestui concept/ acestei noțiuni o definiție expresă.

Totuși, doctrina și jurisprudența au stabilit că noțiunea know-how este o formă de manifestare a secretului comercial, echivalentul informațiilor nedivulgate.

Urmând acest raționament, este necesar a se observa definiția și caracteristicile intrinseci ale noțiunii de secret comercial, astfel cum acestea sunt stabilite de legiuitor în Legea nr.11/1991 privind combaterea concurenței neloiale.

Astfel petenta invocă art.11 lit.d) din actul normativ anterior menționat, din analiza acestui text de lege se desprind următoarele caracteristici ale secretului comercial/ know-how-ului:

i. Know-how-ul este o informație. Noțiunea de informație acoperă domenii foarte variate, în sfera sa intrând cunoștințe, soluții, metode, procedee, mijloace, procese, know-how, liste de clientelă, date tehnice, științifice, contabile ori de altă natură, elemente de fapt, descoperiri, invenții ne brevetate, inovații, formule chimice, dispozitive, idei creative, creații de formă, modele, strategii de afaceri, studii de piață, drepturi și obligații juridice etc.

ii. Know-how-ul are caracter confidențial. Potrivit art. 1 lit. d) din Legea nr. 11/1991, este secretă informația care *„total sau parțial, nu este în general cunoscută sau nu este ușor accesibilă persoanelor din mediul care se ocupă în mod obișnuit cu acest gen de informație”*. [Petenta face trimitere faptul că: “Există de asemenea și alte feluri de know-how, în special know-how-ul comercial, element esențial al contractelor de franciză, care nu poartă asupra tehnicilor industrial, ci asupra procedeelelor comerciale și a metodelor de administrare” (F. Pollaud-Dulian, Propriete intellectuelle. La propriete industrielle”, Editura Economică, Paris, 2011, p. 445, paragraful 851). În același sens, se mai arată că: “Definit ca “orice cunoștință imediat utilă pentru întreprindere”, know-how-ul este o noțiune foarte largă care poate acoperi un procedeu de fabricație, metode de administrare a stocurilor sau de trezorerie, liste de clienți, o listă de produse chimice fără utilitate practică [...]” (B. Remiche, V. Cassiers, „Droit des brevets d'invention et du savoir-faire”, Editura Larcier, Bruxelles, 2010, p. 637, paragraful 706 în fine].

Spre a se bucura de protecție, secretul nu trebuie să fie absolut, adică să se afle sub controlul unui singur deținător. Pentru ca informația să aibă caracter confidențial, este suficient ca răspândirea informației să fie relativ redusă sau accesul la informație să fie supus unor restricții dificil de satisfăcut.

Astfel, o informație care nu este general cunoscută ar avea caracter confidențial chiar dacă accesul la informație este facil; altfel spus, deși o anumită informație este ușor accesibilă, ea păstrează caracterul confidențial în măsura în care majoritatea persoanelor din mediul relevant nu a făcut uz de posibilitățile concrete pentru a intra în posesia informației. De asemenea, o informație care este general cunoscută păstrează caracter confidențial dacă accesul la informație al celor care nu o posedă încă este dificil, îngrădit, restricționat.

O altă variantă a informației confidențiale este aceea a informației care nu este ușor accesibilă nici măcar pentru persoanele din mediul relevant, în sensul că membrii aceluși mediu care nu se află deja în posesia sa ar trebui să facă eforturi semnificative pentru a o obține. Faptul că aceste eforturi care nu sunt necesare celui care deține informația și că această informație contribuie la bunul mers al afacerii sale constituie avantajul comercial pe care el îl are asupra celor ce nu dețin informația și care trebuie să investească pentru a putea beneficia de aceleași rezultate.

iii. Informația poate fi obținută prin acordul titularului. Această caracteristică cuprinde atât ipotezele în care informația este comunicată de către deținătorul legitim pe bază de contract, cât și pe acelea în care terții intră în posesia informației în urma neglijenței titularului privind menținerea caracterului său confidențial.

iv. Noutatea informației. În doctrină se arată faptul că: „*Noutatea secretelor comerciale este o altă față a caracterului confidențial al informației*” [petenta face trimitere la a se vedea supra, nr.(15) și urm.] Noutatea se apreciază nu în raport cu stadiul tehnicii mondiale, ci în raport cu stadiul informației de specialitate de utilizare curentă în mediul economic în care acționează titularul secretului. Dacă în acest mediu informația este puțin cunoscută (având deci caracter confidențial), atunci, pentru majoritatea membrilor săi, care nu dețin informația, ea este nouă.

Astfel, noutatea unui know-how nu se apreciază în raport cu stadiul tehnicii, ci cu persoana care vrea să-l dobândească. În acest sens (subiectiv), ne aflăm în fața unei *noutăți relative*.” [petenta face trimitere la Y. Eminescu, op.cit., p. 163].

În termeni mai direcți, s-a stabilit constant că, spre a fi protejată în calitate de know-how, nu este necesar ca informația tehnică să fie brevetabilă. În situațiile în care totuși aceasta se întâmplă să fie brevetabilă, deținătorul invenției respective poate alege fie să depună, fie să nu depună cerere de eliberare a brevetului de invenție; iar dacă decide să nu solicite brevetarea, aceasta nu are nicio influență asupra posibilității protecției acelei invenții prin mijloacele aferente Know-how-ului.

• **Referitor la noțiunea de know-how din perspectivă fiscală;**

Având în vedere situația de fapt, petenta consideră că în speță sunt relevante prevederile art.7 alin.(1) pct.15 și pct. 28 din Codul fiscal, prevederile Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal (pentru art.115, alin.(1), lit. d) din Titlul V, Capitolul 1), pct.2 (10) și pct. 2 (11).

Petenta invocă și faptul că prin Convenția Model se prevede că termenul de “*redevențe*” înseamnă “plăți de orice natură, primite drept compensație pentru utilizarea sau dreptul de utilizare a oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra fi...elor cinematografice, a oricărui brevet de invenții, marcă comercială, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu sau pentru informații referitoare la experiența industrială, comercială sau științifică.” (art. 12 alin.(2) din Convenția Model).

Pentru interpretarea acestei definiții, petenta citează Paragraful 11, Paragraful 11.1, Paragraful 11.2 și Paragraful 11.3 din Comentariile OCDE la Convenția Model.

Petenta invocă și art.12 alin. (4) din Convenția de Evitare a Dublei Impuneri România – O....

De asemenea petenta invocă Capitolului VI - paragraful 6.5, Capitolului VI - paragraful 6.16 din Prevederile Liniilor directe privind prețurile de transfer emise de OCDE.

Cu privire la prevederile legislative invocate mai sus, petenta dorește să precizeze că acestea trebuie interpretate în mod coroborat, atât normelor specific dreptului proprietății intelectuale, cât și cele specifice dreptului fiscal, pentru a se putea contura o imagine completă a acestei noțiuni.

• **Referitor la comunicarea contractuală a secretului comercial;**

Atunci când, pe lângă obligația transmitătorului de a comunica secretul comercial, contractul de cesiune de secret comercial prevede și obligația beneficiarului de a stopa folosirea secretului după o anumită perioadă de timp, înțelegerea părților poate fi desemnată ca licență de secret comercial.

În ceea ce privește modalitățile de executare a obligației de comunicare a secretului comercial în cadrul unui contract de licență, în funcție de natura și complexitatea informației promise, comunicarea se poate realiza prin una sau mai multe dintre următoarele modalități: remiterea de documente, incluzând înscrisurile care cuprind informația confidențială, desene tehnice, schițe, instrucțiuni, manuale operative, manuale de utilizare, specificații tehnice, explicații suplimentare, formule, calcule, planuri; remiterea de mijloace materiale, eșantioane, machete, echipamente, utilaje, modele, dispozitive, aparate; formarea profesională a salariaților beneficiarului prin prelegeri, cursuri, explicații, demonstrații practice, răspunsuri la întrebările personalului supus instruirii, testări și experimente; asistență tehnică pentru implementarea informațiilor publicate în circuitul de producție, ceea ce pentru transmitător presupune deplasarea

personalului său în punctele de lucru ale beneficiarului, instruirea și supravegherea personalului în aplicarea informațiilor comunicate.

I.1.2.3. În ceea ce privește faptul că în prezenta cauză a avut loc, fără tăgadă, un transfer de know-how, petenta invocă următoarele aspecte:

• **Referitor la principalele proiecte în legătură cu care a fost transferat dreptul de utilizare a expertizei/know-how-ului:**

Petenta prezintă mai jos principalele proiecte prin intermediul cărora a fost transferat dreptul de utilizare a expertizei/know-how-ului, precum și constatările echipei de inspecție fiscală.

În acest sens precizează faptul că Societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală toate documentele relevante pentru realizarea unei analize exhaustive a fiecăruia dintre aceste proiecte, pe care le reanexează și contestației:

- “Rapoartele de analiză a documentației aferente transferului de know-how intra-grup pentru perioada 2008 - 2013” (atașate contestației în Anexa nr. 19), rapoarte pregătite pentru fiecare dintre cele trei Societăți, care cuprind detalii referitoare la proiecte, precum și o sintetizare a documentației suport aferentă proiectelor, precum

- întreaga documentație suport aferentă fiecărui proiect. Petenta a atașat contestației întreaga documentație suport, atât în format electronic (CD), cât și în format fizic, împreună cu opis pentru fiecare Societate în parte. De asemenea, documentația este, în cea mai mare parte comună pentru cele trei Societăți, cu excepția anumitor situații specifice, ce vor fi indicate în mod expres în aceste opis-uri (Anexa nr. 36) și

- notele explicative transmise inspectorilor fiscali de către Societate în datele de 23.11.2016, respectiv 25.11.2016 (atașate contestației în Anexa nr. 20).

De asemenea, aceste proiecte au fost analizate și din perspectiva dreptului proprietății intelectuale, rezultatele acestei analize fiind cuprinse în Opinia juridică a prof. univ. dr. L... M..., specialist în dreptul proprietății intelectuale, iar potrivit acestei opinii avizate, *“prin desfășurarea acestor proiecte s-a realizat, în executarea Contractelor de Licență, comunicarea de KH - pentru care aceste societăți au plătit redevență”* (pagina 34, punctul 143, Opinia juridică).

Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală, fără a avea pregătire de specialitate și fără a ține cont de *“limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin”* (art. 6 din Codul de procedură fiscală), a opinat într-un mod superficial cu privire la inexistența transferului de know-how, o noțiune extrem de tehnică și de specializată, noțiunea de know-how, și a reținut, în sarcina Societății, obligații fiscale suplimentare aferente acestui transfer, obligații pe care societatea nu le datorează.

În legătură cu proiectele ce urmează a fi prezentate, petenta dorește să sublinieze faptul că X O... a jucat un rol activ în elaborarea manualelor, procedurilor, prezentărilor, proiectelor și a altor astfel de instrumente care ulterior au fost transferate către Societăți. Cu toate acestea, este important

de subliniat faptul că X O... nu a avut nici un rol în implementarea efectivă a acestor instrumente, acest lucru fiind realizat de către Societăți cu ajutorul instrumentelor dezvoltate la nivelul societății X O..., petenta prezentând exemple de proiecte de transfer de know-how, astfel:

1) Referitor la Proiectul privind Management-ul Portofoliului de Proiect (Project Portfolio Management -PPM);

Implementarea proiectului PPM a constat în transferarea unui instrument ("Principal Toolbox") prin care se asigura o monitorizare continuă de către Societăți a proiectelor implementate, iar pentru implementarea corectă a Proiectului PPM, X O... a transmis Societăților și diferite proceduri, prezentări a unor moduri de lucru prin care s-a transmis experiența vastă pe care X O... a acumulat-o anterior. De asemenea, cu același scop, de a transmite toate informațiile necesare pentru o implementare corectă, au fost ținute și cursuri și ateliere de lucru. În baza tuturor cunoștințelor, informațiilor, instrumentelor transmise, Societățile au implementat acest proiect, fără sprijinul X O....

Având în vedere cele de mai sus, apare, cu evidență faptul că echipa de inspecție fiscală nu a înțeles substanța acestui proiect, minimizându-i în mod nejustificat importanța. Astfel, este evident faptul că know-how-ul transferat constă în procedeele de organizare, supraveghere și raportare internă, acestea fiind de o importanță majoră în cazul unor entități de dimensiunile Societăților, iar Toolbox-ul (invocat aproape cu ironie de către echipa de inspecție fiscală) este doar instrumentul mecanizat prin care aceste procedee sunt ținute sub control.

2) Referitor la Proiectul Controlul Calității (FOQUS);

Acest lucru s-a transpus prin transmiterea de către X O... a unui Manual de control al calității dezvoltat la nivel de Grup și actualizat anual, pentru a ține cont de evoluțiile din industria lactatelor. Acest Manual sintetizează procedurile de control al calității dezvoltate la nivelul X O... prin care pot fi atinse noi standarde de calitate, mult mai restrictive decât cele impuse de legislația din România, asigurându-se astfel un nivel al calității mult mai ridicat. Suplimentar, pentru a se asigura că Societățile dispun de toate informațiile necesare pentru ca acestea să pună în aplicare pe cont propriu procedurile cuprinse în acest Manual, X O... a pus la dispoziția Societăților diferite materiale constând în prezentări, rapoarte, rapoarte de audit intern, instrucțiuni și recomandări care să asigure o calitate superioară a produselor și o diferențiere față de competitorii acestora. Mai mult, au avut loc cursuri susținute de reprezentanții X O... cu rol strict informativ asupra a ceea ce presupun / ce înseamnă aceste standarde de calitate.

În baza celor prezentate mai sus, se poate concluziona cu ușurință că echipa de inspecție fiscală a minimizat și în acest caz importanța know-how-ului transmis. Acest know-how se traduce prin punerea la dispoziție a informațiilor necesare pentru atingerea unor standarde de calitate mult mai ridicate pentru produsele comercializate de către Societăți.

Astfel, chiar dacă prin aceste standarde de calitate se respectă și cerințele legislației românești în materie (așa cum a reținut și echipa de inspecție fiscală) implementarea acestor standarde reprezintă o suplimentare / o creștere vizibilă a calității produselor Societății și nu doar *“prezentarea unor modalități de lucru normale”*, așa cum susține echipa de inspecție fiscală. Mai mult, petenta reiterează faptul că echipa de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 7 din Codul de procedură fiscală (nu și-a exercitat rolul activ), cât timp, în lipsa administrării unei expertize tehnice în domeniul controlului calității și în lipsa unei pregătiri exprese în acest sens, a emis judecăți de valoare care au pricinuit Societății o vătămare semnificativă.

3) Referitor la Proiectul World Class Operations Management (“WCOM”);

Acest proiect a fost demarat din rațiuni de minimizare a pierderilor înregistrate pe parcursul lanțului de producție - distribuție și de sporire a eficienței tuturor etapele din acest lanț. Mai specific, acest proiect vizează aspecte legate de curățenia echipamentelor (având impact direct în productivitate), reducerea pierderilor tehnologice, instruirea mai temeinică a personalului în legătură nu doar cu aspecte de igienă, ci și în ceea ce privește siguranța procesului de producție, mentenanță propice a echipamentelor, planificarea producției în funcție de volumul de aprovizionare solicitat la un moment dat. În acest sens, X O... a transferat experiența acumulată în acest domeniu către Societăți prin transmiterea unor procese și metode dezvoltate la nivelul Grupului.

Pentru implementarea acestor metode și procese, în mod evident, Societățile au avut nevoie de explicații suplimentare, motiv pentru care au fost organizate întâlniri, cursuri puse la dispoziția Societăților de către X O..., atât prin intermediul reprezentanților Grupului, cât și prin intermediul unui subcontractor (R... E... U...). Mai mult, a fost pregătită și transmisă o documentație explicativă a acestor procese și metode, constând în prezentări și rapoarte.

În ceea ce privește implicarea societății R... E... U..., petenta dorește să sublinieze faptul că s-a apelat la această societate în cadrul procesului de aprofundare a know-how-ului din cadrul acestui proiect, de către Societăți, ceea ce nu înseamnă faptul că know-how-ul a fost primit în fapt de la R... E.... Astfel, chiar dacă Societățile plătesc o redevență către X O... pentru accesul la know-how, aprofundarea acestuia de către Societăți poate să implice costuri suplimentare, inclusiv de la terțe părți.

Și în acest caz, echipa de inspecție fiscală a demonstrat că nu a înțeles specificul activităților desfășurate de Societăți și importanța eficientizării proceselor desfășurate pe lanțul producție - distribuție. Ori în cazul proiectului de față, know-how-ul transferat de X O... constă în transferarea metodelor și proceselor prin care Societățile își eficientizează liniile principale de activitate (producția - distribuția).

Astfel, se poate observa că proiectul are o amploare mai mare decât a concluzionat în mod eronat și abuziv (prin diminuarea importanței) echipa de inspecție fiscală, invocând argumente de tipul *“instruirea personalului cu privire la respectarea normelor de igienă sunt impuse de legislație”*.

4) Referitor la Proiectul privind dezvoltarea clienților și marketingul cumpărătorului (Customer Development and Shopper Marketing-CDSM);

Acest proiect are ca scop dezvoltarea relațiilor cu clienții, în principal din perspectiva poziționării în relațiile contractuale prin exploatarea punctelor de negociere și din perspectiva dezvoltării unor strategii de marketing conforme cu tendințele pieței (care privesc atât relația cu lanțurile de magazine, cât și comunicarea către consumatorii finali).

În acest sens, X O... a transmis doar către X și N... experiența acumulată anterior în acest domeniu prin ateliere de lucru bazate pe exemple de strategii implementate la nivel de Grup, pe care ulterior Societățile le-au folosit pentru a-și contura propriile strategii de marketing bazate pe specificul fiecăreia în parte.

De asemenea, X O... a transmis către cele două Societăți și un software (i.e. Trade Terms House), acesta având ca și scop eficientizarea modalității de încheiere a contractelor comerciale și consolidării poziției de negociere cu clienții. În mod specific, acest instrument a funcționat ca o centralizare a principalelor contracte încheiate cu clienții mari, rezultând modalități prin care trebuie să se efectueze analize ale datelor rezultate și stabilirea anumitor planuri de acțiune pentru alinierea contractelor la metodologii specifice de lucru, optime pentru activitățile locale.

Tot în cadrul acestui proiect, pornind de la strategii implementate anterior în cadrul Grupului (și care s-au dovedit a avea succes), s-au transmis Societăților strategii de promovare și poziționare pe piață, (ex. strategii de promovare a anumitor brand-uri/produse în România), realizându-se astfel o eficientizare a costurilor la nivelul Societăților.

De asemenea, tot în cadrul acestui proiect s-au transmis strategii de contracarare a impactului acțiunilor concurenței, un aspect extrem de important pentru menținerea unei poziții competitive pe piață de către Societăți.

În ceea ce privește constatările organelor de control cu privire la faptul că *“analizele prezentate în dosarul justificativ pentru N... nu își au rostul”* deoarece *“din anul 2010 distribuția către marii retail-eri a fost făcută doar de către XC... SA”*, după cum se poate observa din cele prezentate mai sus, proiectul CDSM a vizat mai multe arii de activitate, incluzând strategii de marketing / promovare, strategii de combatere a acțiunilor competiției etc., și nu doar analize ale contractelor comerciale și planuri de acțiune cu privire la negocierile cu partenerii comerciali. Astfel, inclusiv societatea N..., care a fost implicată în activități de distribuție, atât prin magazinele proprii, cât și prin magazine externe mai mici, a beneficiat în mod direct de know-how-ul transmis.

În ceea ce privește consolidarea strategiilor de marketing, aportul semnificativ pe care l-a adus expertiza X O..., respectiv know-how-ul transmis, a condus la consolidarea unor strategii de marketing specifice (lucru constatat inclusiv de echipa de inspecție fiscală, prin prezentarea la pagina 13 din RIF) prin acțiunile / strategiile transferate de către X O... și implementate de către Societăți.

Astfel, este neîntemeiată opinia echipei de inspecție fiscală, proiectul nelimitându-se doar la *“prezentarea unor modalități de lucru normale”* așa cum aceasta a reținut în mod simplist.

5) Referitor la Proiectul privind planificarea vânzărilor și operațiunilor (Sales & Operations – S&OP);

Menținându-și scopul final de eficientizare a Societăților, prin acest proiect s-a urmărit implementarea unui plan strategic privind activitățile de distribuție și producție. În acest sens, X O... a dezvoltat și apoi a transmis Societăților procesul integrat S&OP prin intermediul căruia se asigură o previzionare mai amplă a activităților operaționale pe lanțul de producție - distribuție, compatibilă cu sistemul SAP folosit de Societăți.

Pentru o implementare corectă a acestui proces, reprezentanții X O... au ținut cursuri și au purtat discuții ample cu reprezentanții Societăților. La finalul acestui proces de transmitere a informațiilor bazate pe experiențele anterioare ale X O..., a fost conceput un Manual de proceduri croit pe activitățile specifice ale Societăților. De asemenea, a fost transmis și un software menit să fluidizeze fluxul de informații necesare planificării.

Practic, acest Manual de proceduri descrie pașii pe care reprezentanții Societăților, responsabili de vânzări, marketing, logistică și aprovizionare, precum și întreaga echipă de management îi urmează, fără implicarea X O..., pentru a determina strategia optimă prin care se fluidizează activitățile de vânzare în raport cu cele operaționale.

Este evidentă importanța experienței vaste pe care X O... a împărtășit-o Societăților sub formă de know-how. Aceasta nu reprezintă o simplă *“prezentare a unor modalități de lucru normale”*, așa cum în mod eronat a reținut echipa de inspecție fiscală prin neînțelegerea importanței eficientizării operaționale a lanțului distribuție - producție pentru Societăți, dat fiind obiectul lor de activitate.

Totodată, petenta subliniază încă o dată faptul că întreg procesul a fost croit pe specificul Societăților, ținându-se cont de experiența anterioară a Grupului. Așadar, este evident că acest proiect nu s-a concretizat în simpla transmiterea a unui *“instrument de lucru ce analizează în general activitatea de distribuție a societăților”*, ci pe transmiterea informațiilor specifice activității celor trei societăți naționale.

Mai mult, și în acest caz, echipa de inspecție fiscală a realizat o analiză asupra aspectelor tehnice specifice activităților de distribuție și producție ale celor trei companii, deși nu este specializată în acest domeniu și, contrar obligațiilor impuse de art.7 din Codul de procedură

fiscală nu a înțeles să dispună efectuarea unei expertize tehnice care să deslușească specificitatea acestui domeniu.

6) Referitor la Proiectul R...;

Acest proiect vizează restructurarea Societăților în vederea eficientizării costurilor și optimizării profitabilității. Pentru aceasta, X O..., beneficiind de o viziune și de o experiență mai vastă, a transmis Societăților anumite principii de bază care, ulterior, au fost transpuse în analize și strategii specifice pentru tipul de organizare a Societăților.

Astfel de analize și strategii au avut în vedere capacitatea tehnică de a răspunde la cerințele pieței prin raportare la specificul acesteia. Odată concretizate, Societățile le-au implementat pe cont propriu, obținând o serie de beneficii economice prin eficientizarea lanțului de producție (ex. Fabrica de la ... a fost relocată la ..., fabrica N... de la ... a fost specializată în producția anumitor tipuri de produse, etc.), reducerea numărului de personal administrativ, etc.

De asemenea, implementarea acestui proiect a condus, în final, la eficientizarea costurilor prin decizia de implementare a unui proiect de reorganizare a grupului de societăți din România, ce s-a materializat în fuzionarea celor trei Societăți.

Așa cum a reținut și dl. prof. univ. dr. L... M..., în opinia de specialitate prezentată inspectorilor fiscali, *“în esență, Proiectul R... a facilitat creșterea productivității fabricilor prin organizarea eficientă și utilizarea eficace a tuturor resurselor tehnologice și umane avute la dispoziție”* (pagina 24, punctul 106 din Opinia juridică).

Prin urmare, principiile în baza cărora s-au dezvoltat analizele și strategiile transferate de către X O... au avut un impact semnificativ asupra activității Societăților, impact pe care echipa de inspecție fiscală în mod nejustificat l-a minimizat, reținând că: *“nu reprezintă elemente ce un producător nu le-ar cunoaște din activitatea desfășurată anterior [...] și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii”*.

7) Referitor la Proiectul Managementul Riscului;

În lipsa unei expertize experiențe relevante în acest domeniu la nivelul Societăților, a fost demarat acest proiect, prin care X O... a transferat o parte din experiența sa prin intermediul unor proceduri menite să protejeze Societățile împotriva fraudelor, pierderilor, furturilor și a altor astfel de evenimente.

Acest transfer s-a concretizat prin transmiterea unei documentații specifice, respectiv Manualul cadru de control intern (proceduri specifice pentru limitarea anumitor riscuri, spre exemplu riscul privind fluxul de numerar, fraudă, încălcări ale legii, etc.) Manualul de separare a sarcinilor, prezentări privind controlul intern și procedurile de audit, precum și prezentări privind Evaluarea riscului întreprinderii.

Mai mult, pentru a se asigura o implementare corectă a procedurilor descrise de aceste documente, X O... a realizat o serie de vizite la sediile

Societăților, nu cu scopul de a implementa efectiv proiectul, ci de a instrui echipele din România în sensul implementării acestuia.

Implementarea efectivă a acestor proceduri complexe a fost realizată de către Societăți, fără sprijinul X O....

Acest proiect a adus reale beneficii la nivel de dezvoltare a Societăților cu privire la conștientizarea fenomenelor de risc și a modurilor de combatere a acestora.

În concluzie petenta susține că prin acest proiect s-a setat o nouă modalitate de eficientizare a costurilor Societăților, modalitate care, anterior implementării acestui proiect, era rudimentară. Astfel, acest proiect reprezintă mai mult decât o simplă *“prezentare a unei metodologii de lucru, în vederea ușurării întocmirii Rapoartelor de audit intern corporative”*, așa cum în mod nejustificat de simplist a reținut echipa de inspecție fiscală.

De asemenea, petenta dorește să sublinieze faptul că organele de control au concluzionat în mod eronat faptul că aceste metodologii de lucru au ca și scop ușurarea întocmirii rapoartelor de audit intern corporativ, dat fiind că aceste metodologii privesc procedurile de management al riscului în arii care au / pot avea un impact semnificativ în activitatea Societăților (ex. riscul privind fluxul de numerar, fraudă, încălcări ale legii, etc.).

8) Referitor la Alte proiecte;

Aceste proiecte urmăresc eficientizarea costurilor și în alte arii decât cele acoperite de proiectele anterior menționate, în principal vizând următoarele:

- Eficientizarea costurilor de fabricare a anumitor produse prin subcontractarea producției unor categorii de produse (“Cost to Serve”);
- Colectarea în timp real a informațiilor privind evoluția pieței lactatelor și transmiterea acestora prin intermediul rețelei comune a grupului X;
- Studii de fezabilitate a implementării anumitor proiecte;
- Analize de fezabilitate cu privire la stabilirea anumitor decizii de afaceri.

Toate aceste elemente/informații au fost transpuse în analize, rapoarte, prezentări, baze de date pe care X O... le-a pus la dispoziția Societăților. Prin implementarea acestora de către Societăți, acestea și-au atins scopul în ceea ce privește eficientizarea costurilor.

O dovadă concretă a implementării acestor proiecte o reprezintă proiectul Cost to Serve, invocat inclusiv de către echipa de inspecție fiscală. Cu privire la acest proiect, echipa de inspecție fiscală a susținut, în mod eronat, că “în cadrul documentelor justificative prezentate pentru proiectul “Cost to serve” se vede clar că a fost vorba de o prestare de serviciu cu un tarif precizat” (pag 17 din Proiectul de RIF”).

Petenta dorește să menționeze că în cadrul proiectului Cost to Serve s-a apelat la societatea S... strict în vederea implementării practice a analizelor realizate de către X O..., în concordanță cu cerința de eficientizare a costurilor prin subcontractarea procesului de producție.

Astfel, chiar dacă Societățile plătesc o redevență către X O... pentru accesul la know-how, exploatarea acestuia de către Societăți poate să implice costuri suplimentare, inclusiv de la terțe părți.

În concluzie, petenta susține că aceste alte proiecte au avut un impact semnificativ în activitatea Societăților, astfel încât apare ca neîntemeiată opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia aceste alte proiecte nu reprezintă decât *“prezentarea unor generalități despre activitatea companiei”*.

9) Referitor la Programele de instruire;

Aceste programe de instruire au rolul de a asigura o continuitate a pregătirii și specializării angajaților Societăților, pentru ca aceștia să fie informați asupra tuturor strategiilor / politicilor care se implementează la nivelul Societăților.

Practic, know-how-ul transferat se referă la modalitatea de gestionare a relației cu angajații, traducându-se în transparență și menținerea acestora informați, astfel încât să poată să țină pasul cu multiplele modificări care apar atât în piață, cât și la nivelul Societăților. Această viziune este specifică modalității de organizare a grupului X și a reprezentat un element de noutate la nivelul Societăților.

Modalitatea prin care aceste informații sunt transmise către angajați constă într-o platformă dezvoltată la nivelul grupului X prin care aceștia pot accesa cursurile online.

În concluzie, petenta susține că astfel, chiar dacă X O... pune la dispoziția angajaților instrumentele de transmitere a informației, aceștia sunt cei care le pun efectiv în practică. Or, în această situație petenta consideră, netemeinică opinia echipei de inspecție fiscală care susține că aceste programe de instruire nu reprezintă un *“transfer de expertiza Know-how, deoarece acestea îmbracă forma prestărilor de servicii intra-grup”*, pe motivul că nu are loc nici o prestare de servicii, angajații punând singuri în aplicare informațiile acumulate prin cursurile online.

În consecință, petenta prezintă următoarele **concluzii generale**:

- Proiectele descrise mai sus, așa cum este lesne de înțeles, funcționează ca un tot unitar (sunt interconectate), iar rezultatul final se concretizează în atingerea unor noi standarde de calitate, eficiență și conformare promptă la cerințele și evoluția pieței specifice pe care activează Societățile.
- Aceste aspecte au fost minimizate de către echipa de inspecție fiscală care, în mod evident, nu a înțeles specificul activităților desfășurate de Societăți. În acest sens, petenta subliniază faptul că autoritățile nu au analizat substanța reală a acestor proiecte și nu au corelat toate informațiile/documentele ce le-au fost puse la dispoziție cu specificul activităților desfășurate de Societăți.
- Având în vedere cele expuse mai sus, petenta concluzionează că în cadrul tuturor proiectelor a avut loc transmiterea know-how-ului specific, așa cum Societățile și X O... au convenit prin Acorduri, precum și cum acesta

este definit atât în Codul Fiscal, cât și în Comentariile la Convenția Model OCDE.

- Așa fiind, plățile pe care Societățile le-au efectuat către X O... reprezintă redevențe și nu se supun acelorași reguli de deductibilitate (mai ferme) aplicabile cheltuielilor cu serviciile (ex. justificarea necesității). Petenta dorește să sublinieze că în cazul redevențelor, regula generală de deductibilitate prevede că o cheltuială este deductibilă dacă este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

- Acest fapt nu a fost pus la îndoială de către autorități nici un moment (nu au adus nici un argument contrar în acest sens), iar concluzia petentei este susținută și de către prof. univ. dr. L... M... în Opinia juridică care a fost pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală: *“se poate concluziona că prin desfășurarea acestor proiecte s-a realizat, în executarea Contractelor de Licență, comunicare de KH - pentru care aceste societăți au plătit redevență în cuantumul stabilit contractual”* (pagina 30, punctul 143 din Opinia juridică).

- Mai mult, *“prin intermediul proiectelor, X O... a realizat o comunicare de KH, utilizând în acest scop mijloace specifice de comunicare a secretelor comerciale ce au făcut obiectul acestui KH complex, și anume remitere de documente, incluzând înscrisurile care cuprind informația confidențială, manuale operative, manuale de utilizare, specificații tehnice; formarea profesională a salariaților beneficiarului prin prelegeri/prezentări, programe de instruire sau ateliere de lucru prin care s-a adus la cunoștință informația confidențială - fiecare din aceste modalități de transmitere a informației neputând fi asimilate cu prestarea de servicii.”* (pagina 31 din Opinia juridică).

I.1.2.4. În ceea ce privește argumentele societății cu privire la celelalte susțineri ale inspectorilor fiscali, petenta arată următoarele:

• Cu privire la exclusivitatea dreptului de a utiliza know-how-ul:

Conform prevederilor art. 2.1 din Contractele de Licență, X O... a acordat fiecăreia dintre cele trei societăți din Grup care activează în România dreptul exclusiv de utilizare a know-how-ului deținut de către Grup în ceea ce privește:

- (a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu și
- (b) vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului României.

Sub acest aspect, trebuie precizat faptul că dreptul exclusiv de utilizare a know-how-ului presupune obligația beneficiarului de a nu-l dezvălui unor persoane terte și nicidecum interdicția titularului licenței de a-l transmite și către alți beneficiari, în schimbul unor redevențe.

Prin urmare, contrar celor reținute de organele de control prin Proiectul de RIF, caracterul exclusiv al utilizării know-how-ului se analizează în raport cu beneficiarul, care trebuie să păstreze secretul comercial pentru exercitarea propriei activități, titularul licenței fiind, însă, liber să transmită KH-ul către orice altă entitate.

În concluzie, faptul că proiectele celor trei entități au fost comune, folosind același know-how obținut de la titularul X O... nu este de natură a contrazice caracterul exclusiv de utilizare al know-how-ului, cât timp, toate cele trei entități au calitate de beneficiari potrivit Acordurilor de licență încheiate și erau și sunt ținute de obligația de a nu dezvălui către terți informațiile transferate de X O..., fără acordul acestei din urmă societăți.

De altfel, prevederile art. 3.1 din Contractele perfectate între fiecare dintre entități și grup sunt în acest sens: Societăților le este interzisă sublicențierea, transferul etc. a dreptului de folosință a know-how-ului, cu excepția cazului în care se obține consimțământul de la X O... în acest sens.

În continuare, având în vedere obiectul Contractelor de Licență (care se referă în special la transferul unor informații cu caracter confidențial deținute de către X O... în legătură cu experiența sa industrială, comercială sau științifică în domeniul producției și comercializării de produse lactate), se poate observa că acest obiect se circumscrie conceptului de know-how, astfel cum acesta este definit în art.7 alin.(1) din Codul fiscal și în reglementările Uniunii Europene incidente în materie.

Această calificare juridică ține seama și de faptul că nu este necesar ca informația tehnică, spre a fi protejată în calitate de know-how să fie neapărat brevetabilă, adică, printre altele, să prezinte noutate absolută în timp și spațiu.

Mai mult, petenta învederează organelor fiscale faptul că, așa cum reiese din Contractele de Licență încheiate, know-how-ul este pus la dispoziția celor trei societăți din România pe o bază continuă, ceea ce le diferențiază substanțial de o simplă prestare de servicii punctuală, cuantificabilă și exact definită în timp.

Contractele de Licență sunt contracte de transfer de know-how și din perspectiva faptului că X O... nu s-a folosit de propriile sale informații pentru a executa lucrări în beneficiul celeilalte părți. Astfel, în cazul supus analizei de față, relevantă nu este obținerea unui rezultat de către Societățile din România ca urmare directă a unei - ipotetice - prestări de servicii de către X BV, ci asimilarea de către Societățile din România a unor metode, procedee de lucru și informații cunoscute și experimentate de către X BV cu scopul de a atinge ele însele, în mod direct, prin utilizarea proprie a acestor cunoștințe, rezultate identice cu cele realizate de Grup.

Așadar, spre deosebire de prestarea de servicii, unde pentru beneficiar este importantă atingerea de către prestator a unui rezultat predefinit contractual de către beneficiar, iar nu metoda prin care se ajunge la acel rezultat, în cazul transferului de KH relevant este tocmai procedeul / metoda / informația deținută de către titular, care trebuie comunicată ca atare către licențiat cu scopul ca acesta din urmă, prin utilizarea proprie a acestor cunoștințe, să poate atinge în mod direct rezultatul urmărit.

De altfel, aceeași poziție este adoptată și de către organele fiscale prin Decizia de soluționare I..., care au statuat că implementarea unui

know-how specific activității acestei societăți nu trebuie confundată sau asimilată cu o simplă prestare a unor servicii de către terți, iar eventualele servicii de implementare a know-how-ului trebuie privite ca un element accesoriu, separat și necesar implementării know-how-ului specific.

În concluzie, pornind de la reglementările legale naționale, dar și europene și analizând cu temeinicie specificitatea activităților desfășurate de cele trei entități în baza Contractelor de licență încheiate cu X O... rezultă în mod clar faptul că în speță a avut loc un veritabil transfer de know-how.

• **Cu privire la experiența anterioară a Societăților:**

Așa cum este detaliat în documentația pregătită la nivelul X O... referitoare la stabilirea prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul în cadrul Grupului ("Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul" sau „Master file” - care a fost prezentat echipei de inspecție fiscală), Grupul a dezvoltat un know-how considerabil, care i-a permis acestuia să fie mereu competitiv la nivel global. Petenta atașează contestației "Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul" în Anexa nr. 33 la contestație.

Astfel, cu toate că cele trei Societăți au avut o experiență în domeniul fabricării și distribuției de produse lactate, anterior preluării de către grupul X, know-how-ul transmis Societăților de către X O... a fost absolut necesar în vederea îmbunătățirii și optimizării operațiunilor Societăților.

În mod specific, strategiile, tehnologiile, procesele, modalitățile de planificare ș.a. la nivelul Societăților erau învechite și din anumite puncte de vedere rudimentare. Astfel, ce s-a dorit și s-a reușit, a fost aducerea la zi, la nivelul cerințelor unei piețe extrem de competitive și ol...ante, a activității Societăților, prin proceduri și metodologii tehnice și operaționale noi.

Acest aspect a fost reținut și de organul de soluționare a contestațiilor depuse de Societăți, care a precizat faptul că: *"orice activitate complexă desfășurată de o companie de genul XC... SA, necesita aplicarea unor proceduri tehnice complexe, care impun utilizarea unor echipamente moderne și specializate, necesită un know-how specific și apare astfel o concluzie clară că producerea unor bunuri de larg consum într-o activitate de o asemenea anvergură este indispensabilă de utilizarea și exploatarea echipamentelor tehnologice."* (pag. 75 din Decizia nr. .../.../...2016 privind soluționarea contestației depusă de X. În mod similar, s-a statuat și la pag. 26 din Decizia nr. .../...2016 privind soluționarea contestației depusă de I... și pag. 73 din Decizia nr. .../.../...2016 privind soluționarea contestației depusă de N...).

În vederea susținerii celor de mai sus, petenta prezintă în cele ce urmează rezultatele obținute de către cele trei Societăți, care arată o evoluție evidentă a acestora în perioada imediat următoare implementării

proiectelor prin care s-a realizat transferul de know-how de la X O... către Societăți, **implementarea know-how-ului transmis de către Grup a condus la o evoluție pozitivă a indicatorilor economico - financiari la nivelul Societății.**

Petenta subliniază, în primul rând, faptul că efectele transmiterii know-how-ului nu au fost unele imediate, având în vedere complexitatea activităților și a proiectelor în legătură cu care s-a realizat transferul de la know-how de la Grup. Astfel, implementarea continuă a experienței transmise de către Grup a produs rezultate (așa cum petenta le prezintă în cele de urmează) în cursul perioadei cuprinse între momentul implementării și momentul prezent.

Evoluția Societății (la care petenta facem referire în cele ce urmează ca fiind Societatea absorbantă a societăților N... și I...) a fost vizibilă pe mai multe planuri:

- volumul de produse vândute a crescut semnificativ de la ... în anul 2012 la ... în anul 2016;
- strategia de vânzări care se concentra pe 7 brand-uri în 2012, este axată pe 2 brand-uri principale începând cu anul 2016 ("N..." - produse fabricate în România și F..." produse achiziționate de la Grup și distribuite în România), acestea fiind brand-urile de succes pe piața din România;
- numărul de angajați a scăzut de la ... în anul 2012 la ... de angajați în anul 2016, datorită tehnologizării liniei de producție, închiderii fabricii de la ..., vânzării liniei de înghețată și eficientizarea activităților de logistică, rezultând astfel și o diminuare a costurilor salariale;
- în anul 2012 Societatea deținea ... fabrici, ... depozite, ... entități legale, iar în anul 2016 numărul acestora a scăzut la ... fabrici, ... depozite și o singură entitate legală (rezultând o creștere a eficienței operaționale și o scădere a costurilor).

Din punct de vedere calitativ, Societatea a reușit să îmbunătățească calitatea produselor livrate. Acest lucru s-a concretizat în scăderea semnificativă a numărului de reclamații ale consumatorilor de la ... reclamații per milioane de unități vândute în anul 2015 la ... reclamații per milioane de unități vândute în anul 2016.

Mai mult, procentajul comenzilor onorate a crescut de la 88% în anul 2015 la 91 % în anul 2016, ceea ce denotă, atât o eficientizare a procesului de producție - distribuție, cât și o îmbunătățire a calității serviciilor.

De asemenea, eficientizarea procesului s-a transpus și în diminuarea pierderilor din cadrul procesului de producție de la ... de ... în anul 2015 la ... de Euro în anul 2016 (respectiv o scădere de...%), iar în anul 2016 pierderile privind materiile prime au fost reduse cu ...% față de anul 2015.

Pe partea de productivitate, randamentul pe oră de lucru a crescut de la ... produse pe oră în anul 2015 la ... produse pe oră în anul 2016.

În ceea ce privește costurile indirecte, acestea au înregistrat în medie o scădere de ...% pe parcursul anilor 2013 - 2016, în anul 2016 înregistrându-se cel mai mic nivel al acestor costuri față de anii anteriori.

De asemenea, Societatea a înregistrat o creștere considerabilă și la nivelul vânzărilor nete către clienții terți, astfel că acestea au crescut cu o medie de ...% pe parcursul anilor 2013 - 2016, iar rentabilitatea acestor vânzări a crescut de la valori negative (din 2013 până în 2015 inclusiv) la o valoare pozitivă în anul 2016.

În ceea ce privește marja brută, acesta a avut o creștere semnificativă, respectiv, cu o medie de 26% pe parcursul anilor 2013 - 2016 și o creștere de peste 50% în anul 2016 față de anul 2013. Totodată, profitul Societății înainte de înregistrarea dobânzilor și a taxelor (EBIT) a crescut (semnificativ) de la ... în anul 2011 la ... în anul 2016.

În mod specific, printre principalele acțiuni care au fost demarate ca urmare a transferului de know-how și care au contribuit la obținerea rezultatelor menționate mai sus, petenta precizează următoarele:

- **Implementarea unei strategii de piață locale care a rezultat în dezvoltarea brand-ului N... și creșterea cotei de piață;**

În baza experienței pe care Grupul a acumulat-o în ceea ce privește eficientizarea vânzărilor prin adoptarea unei strategii de marketing concentrate pe produsele pe care consumatorii le cunosc cel mai bine și care le conferă un grad ridicat de încredere, s-a dezvoltat o strategie de marketing locală, având ca punct central brand-ul N... (proiectele CDSM și Calitate - FOQUS).

Prin această strategie, în anul 2016 vânzările nete au crescut cu aproximativ 50% față de anul 2010, iar cota de piață a crescut cu 10,8% în comparație cu anul anterior, anul 2016 fiind anul cel mai performant an de până acum. *A se vedea Anexa nr. 34 - A pentru mai multe detalii privind evoluția vânzărilor nete ale produselor fabricate sub brand-ul N... și a cotei de piață în perioada 2010- 2016.*

Evoluția se poate observa și din rezultatele obținute pe categorii de produse ale brand-ului N..., înregistrându-se creșteri ale cotelor de piață. Astfel, prin raportare la perioada 2014 - 2016, s-au înregistrat următoarele rezultate: o creștere medie de 21 % pentru categoria "Iaurt", 6% pentru categoria "Lapte" și 4 % pentru categoria "De băut" (ex. sana, chefir, etc.). Petenta solicită a se vedea Anexa nr. 34 - B pentru mai multe detalii privind evoluția cotei de piață per categorii de produse ale brand-ului N....

În ceea ce privește brandurile ..., ... și ..., strategia Societății a fost să își mențină poziția pe piață.

În plus față de cele de mai sus, Societatea a implementat și o strategie adiacentă, respectiv dezvoltarea producției în regim contractat (ceea ce înseamnă că Societatea va produce și sub brand-urile anumitor retaileri).

- **Restructurarea activității de producție la nivelul Societăților care a contribuit la eficientizarea costurilor și la creșterea profitabilității;**

Ca urmare a analizelor realizate prin prisma experienței transmise de către X O... în domeniul restructurării lor (proiectul R...), la nivel local s-a luat decizia de a se concentra capacitatea de producție la nivelul fabricilor din ... și ... (și închiderea fabricii din ...), pe considerente de eficiență (eficiență operațională, optimizarea costurilor indirecte, optimizarea costurilor directe prin reducerea numărului de angajați și diminuarea costurilor salariale).

Însă cu toate acestea, volumul de producție nu a fost diminuat (din potrivă, volumul de produse vândute a crescut), deoarece Societățile au investit în cele două fabrici rămase într-un mod concentrat și prin urmare mai eficient, reușind astfel să răspundă cu succes la cererea de pe piață.

Mai mult, pentru a obține un nivel de eficiență și mai ridicat, între cele două fabrici rămase, s-a decis concentrarea eforturilor de producție la nivelul fabricii din ..., aceasta având cea mai mare capacitate de producție. Astfel, în această fabrică s-a investit cu precădere în tehnologizare, pentru a facilita producția categoriilor de produse de bază ale Societății în această locație. Prin concentrarea producției principale la nivelul unei singure fabrici, s-a obținut o eficientizare din punct de vedere al activităților și al costurilor operaționale (coordonarea activităților de producție se realizează dintr-o singură locație, reducerea costurilor indirecte), proces care este în derulare și în prezent.

De asemenea, tot din prisma eficientizării, s-a considerat oportună vânzarea segmentului de înghețată „...” către ... și oprirea producției aferente acestui segment în trimestrul întâi al anului 2015. Astfel, dat fiind că linia de producție de înghețată nu reprezenta un segment de bază pentru grupul X și datorită faptului că strategia Grupului nu include realizarea de investiții într-un know-how semnificativ în acest domeniu, s-a considerat că o astfel de linie de producție nu ar fi fost profitabilă, având în vedere nivelul de competitivitate de pe piață impus de companiile specializate.

Toate aceste acțiuni au avut un impact pozitiv asupra profitabilității operaționale a Societății, astfel cum petenta a indicat în secțiunile mai sus.

• Eficientizarea activităților de producție și logistice, care a contribuit la scăderea pierderilor tehnologice și a rebuturilor, precum și la creșterea eficienței operaționale;

Ca urmare a implementării metodologiilor lor dezvoltate la nivel de Grup (proiectele WCOM și R...), s-a obținut o eficientizare a activităților de producție prin diminuarea pierderilor tehnologice și a rebuturilor (astfel cum a fost prezentat mai sus).

Totodată, având la bază experiența Grupului, au fost realizate analize care au condus la diminuarea constrângerilor cu privire la capacitatea de producție. Astfel, au avut loc investiții în noi linii de producție, contribuind astfel la creșterea valorii adăugate a afacerii, precum și în aparate performante de ambalare, fiind susținută astfel inovarea în domeniul ambalajelor (un aspect foarte important în industria produselor lactate).

De asemenea, analizele realizate au condus și la restructurarea activității logistice, rezultând o îmbunătățire a fluxului comenzilor, precum și eficientizarea activităților logistice. Astfel, s-a implementat un nou sistem de depozitare a materiei prime și a produselor finite (proiectul R...), care a condus la o reducere a numărului de depozite și de angajați, iar prin aceasta s-a adus un aport la creșterea eficienței operaționale.

- **Procesul de îmbunătățire și simplificare continuă a activităților;**

În cadrul proiectului de îmbunătățire continuă și simplificare a activităților, au fost eliminate procesele și procedurile care nu aduceau valoare adăugată în activitatea de bază.

Astfel: (i) cu privire la distribuția către piață, s-a decis să se apeleze la distribuitori externi pentru deservirea clienților din zonele mai izolate; (ii) cu privire la externalizarea anumitor activități, Societatea a hotărât să externalizeze serviciile de mercantizare, precum și de cele de curățenie în fabrică, din nevoia de a elimina realizarea activităților non-esențiale prin intermediul personalului propriu; (iii) cu privire la structura legală, s-a decis fuzionarea celor trei entități legale din România, pentru simplificarea activităților operaționale și a fluxului de documente.

Toate cele de mai sus au contribuit la creșterea eficienței și în esență la o scădere a costurilor, respectiv o optimizare a nivelului de profitabilitate.

Este de menționat și faptul că, la atingerea tuturor acestor pozitive ale Societății, a contribuit, în mod direct și implementarea proiectelor PPM - managementul proiectelor, S&OP - planificarea tuturor activităților de distribuție, aprovizionare și producție, Managementul riscurilor, Programele de instruire a personalului, precum și celelalte proiecte.

Fără un management performant (proiecte și riscuri), fără o activitate de planificare conformă complexității activităților Societății, o instruire corespunzătoare a angajaților, nu s-ar fi putut ajunge la aceste rezultate economice excepționale.

În concluzie, în condițiile în care transferul de know-how de la X O... către Societăți a fost, în mod evident, esențial pentru ca acestea să se dezvolte și să țină pasul cu cerințele pieței, apare ca fiind neîntemeiată opinia echipei de inspecție fiscală din care reiese că acțiunile întreprinse de către Societăți prin implementarea know-how-ului dobândit sunt specifice tuturor entităților care își doresc eficientizarea afacerilor. Cu atât mai puțin, aceste activități nu au fost întreprinse cu *“scopul ușurării muncii de analiză și auditării ce trebuiau să le facă pe diverse teme Grupul în vederea implementării globale impuse de Grup”* (pagina 19 din RIF), beneficiul lor fiind vizibil inclusiv consumatorilor profani ai produselor celor trei Societăți.

- **Cu privire la menținerea confidențialității informațiilor:**

Petenta, astfel cum a arătat și în secțiunea de mai sus - “Noțiunea de know-how”, spre a se bucura de protecție, secretul nu trebuie să fie absolut, adică să se afle sub controlul unui singur deținător. Pentru ca informația să aibă caracter confidențial, este suficient ca răspândirea

informației să fie relativ redusă sau accesul la informație să fie supus unor restricții dificil de satisfăcut.

Astfel, o informație care nu este general cunoscută ar avea caracter confidențial chiar dacă accesul la informație este facil; altfel spus, deși o anumită informație este ușor accesibilă, ea păstrează caracterul confidențial în măsura în care majoritatea persoanelor din mediul relevant nu a făcut uz de posibilitățile concrete pentru a intra în posesia informației. De asemenea, o informație care este general cunoscută păstrează caracter confidențial dacă accesul la informație al celor care nu o posedă încă este dificil, îngrădit, restricționat.

În lumina acestor explicații, faptul că toate companiile din cadrul Grupului (inclusiv Societățile) au acces la know-how-ul Grupului, nu contravine caracterului confidențial al conceptului de know-how:

- pe de o parte, întrucât este firesc ca toate companiile din cadrul unui Grup să aibă acces la aceeași "bază" de informații, pentru a-și putea alinia modul de lucru și obiectivele de afaceri,
- iar pe de altă parte, întrucât informațiile sunt răspândite numai în cadrul Grupului (deci inclusiv Societăților), iar alte societăți din afara Grupului sunt restricționate în obținerea acestor informații (astfel cum este situația și în prezenta cauză).

În concluzie, argumentele utilizate de inspectorii fiscali în încercarea de a dovedi că operațiunile efectuate între X O... și cele trei Societăți din România nu reprezintă know-how, doar pentru simplul fapt că informațiile transmise sunt cunoscute și de alte societăți din Grup, nu sunt întemeiate. În speță, caracterul confidențial al expertizei transmise este menținut chiar și în aceste condiții, astfel cum reține chiar dl. prof. univ. L... M... în opinia sa de specialitate și cum confirmă chiar prevederile art.11 lit.d din Legea nr. 11/1991: *"este secretă informația care, total sau parțial, nu este în general cunoscută sau nu este ușor accesibilă persoanelor din mediul care se ocupă în mod obișnuit cu acest gen de informație."*

• **Cu privire la modalitatea de implementare a proiectelor;**

În ceea ce privește modul de implementare a proiectelor, petenta este de părere că echipa de inspecție fiscală a interpretat în mod eronat modul de implementare al proiectelor și implicarea reprezentanților Grupului în această etapă.

În acest sens, petenta menționează că întâlnirile și atelierele de lucru care au avut loc între reprezentanții Grupului și cei ai Societăților reprezintă modalități prin care a fost transferat know-how-ul către Societăți și nu implementarea efectivă a proiectelor în legătură cu care s-a realizat acest transfer.

Chiar și Acordurile menționează că transmiterea know-how-ului se va face prin modalitatea cea mai potrivită naturii diferitelor elemente de know-how (art. 4.2. din Acorduri).

Mai mult, din descrierea proiectelor, se poate observa cu ușurință că X O... nu s-a implicat în implementarea efectivă a procedurilor,

metodologiilor, strategiilor, etc. transmise către Societăți. Implementarea efectivă a proiectelor, care a constat în punerea în aplicare a procedurilor, metodologii lor, planurilor de acțiune, strategiilor, standardelor de lucru etc. a fost realizată de către Societăți și nu de către reprezentanții Grupului.

De asemenea, în legislația fiscală aplicabilă se menționează faptul că în cadrul unui contract de transfer de know-how, titularului nu i se cere să joace un rol activ în cazul aplicării efective a cunoștințelor, formulelor, etc., puse la dispoziția beneficiarului. Cu toate acestea, nu se face referire la modalitățile de transfer a acestora sau mai bine zis, nu există restricții specifice în acest sens.

Mai mult, potrivit Comentariilor la Convenția Model OCDE, tocmai acest nivel al implicării deținătorului dreptului de proprietate intelectuală reprezintă distincția majoră între know-how și prestarea de servicii, aceasta din urma reprezentând o activitate în care o parte se angajează să execute o lucrare pentru cealaltă, acest tip de prestare nefiind aplicabilă în cazul de față.

Acest fapt este întărit și de Acorduri, în baza cărora este exclusă în mod explicit prestarea de servicii de către X O... în beneficiul Societăților (art. 4.3. din Acorduri).

În ceea ce privește afirmația organelor de control cu privire la stabilirea obiectivelor, deciziilor de urmat și strategiilor de lucru” în vederea alinierii la standardele Grupului și atingerea rezultatelor așteptate de Grup” (pag. 21 din Proiectul de RIF) petenta dorește să menționeze că, într-adevăr, know-how-ul transmis de către X O... este specific Grupului, însă acest fapt nu înseamnă că informațiile și cunoștințele transmise Societăților nu reprezintă know-how necesar.

Mai mult, așa cum Societatea a precizat în nenumărate rânduri pe parcursul derulării inspecției fiscale, precum și în Nota explicativă din data de 23.11.2016, know-how-ul transmis a privit activitatea și nevoile specifice ale Societăților la nivel local.

Suplimentar, Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE menționează faptul că know-how-ul și secretele comerciale au un rol important în activitățile comerciale ale unui grup multinațional, fiind justificată astfel necesitatea alinierii tuturor companiilor la standardele grupului din care fac parte. Mai mult, tot în baza acestor Linii directoare, redevențele plătite în cadrul contractelor de licențiere de know-how intra-grup sunt justificabile, fiind acceptat și faptul că plățile de redevențe sunt, în mod normal, plăți recurente.

În ceea ce privește auditurile efectuate de către reprezentanții X O..., acestea au avut ca scop identificarea situației actuale și/sau neconformitățile la nivelul Societăților, în vederea îmbunătățirii / corectării neconcordanțelor înregistrare la nivel local, prin transmiterea expertizei X O... asupra arii lor identificate ca fiind lacunare.

Mai mult, în baza Acordurilor, X O... are dreptul să realizeze inspecții cu privire la utilizarea corespunzătoare a know-how-ului de către Societăți (art. 7.1 din Acordurile de licențiere expertiză).

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, se poate observa că atât din punct de vedere contractual, cât și al modalității lor de transfer al cunoștințelor de către X O... către Societăți, operațiunile facturate în baza Acordurilor au natura de know-how și nu de prestare de servicii intra-grup. Mai mult, același lucru este susținut și de către prof. univ. dr. L... M... în Opinia juridică: *“Prin intermediul proiectelor, X O... a realizat o comunicare de KH, utilizând în acest scop mijloace specifice de comunicare a secretelor comerciale ce au făcut obiectul acestui KH complex, și anume remitere de documente, incluzând înscrisurile care cuprind informația confidențială, manuale operative, manuale de utilizare, specificații tehnice; formarea profesională a salariaților beneficiarului prin prelegerii prezentări, programe de instruire sau ateliere de lucru prin care s-a adus la cunoștință informația confidențială - fiecare din aceste modalități de transmitere a informației neputând fi asimilate cu prestarea de servicii.”*

Astfel, se poate concluziona că X O... nu a jucat nici un rol în aplicarea efectivă a cunoștințelor puse la dispoziția Societăților. Prin urmare, petenta consideră eronată concluzia echipei de inspecție fiscală, deoarece X O... nu s-a implicat în punerea în aplicare a know-how-ului transmis Societăților, acestea din urma fiind cele care l-au implementat efectiv.

• **Cu privire la pretinsa neîndeplinire a condiției conform căreia know-how-ul este „un ansamblu secret, substanțial și identificat de informații practice nebrevetate, rezultate din experiențe și testate” ;**

În realitate, know-how-ul transferat de la grup către entitățile din România și analizat de inspectorii fiscali îndeplinește, cu prisosință, condiția impusă de prevederile art. 2 alin. 10 din Regulamentul (CE) nr. 2659/2000, respectiv:

o **este secret** întrucât informațiile puse la dispoziția subscrisei nu sunt, astfel cum solicită regulamentul European, nici general cunoscute (fiind deținute de titular) și nici ușor accesibile (pentru obținerea acestora este necesară calitatea de membru al grupului și achitarea unei redevențe);

o **este substanțial** întrucât informațiile transmise au fost și sunt indispensabile activității societății și, mai ales, aducerii acestei activități în concordanță cu standardele ridicate ale grupului, dar și ale pieței specifice în care activează petenta;

o **este identificat** întrucât informațiile transmise de Grup către entitățile din România au fost suficient descrise în cadrul proiectelor implementate și prezentate inspectorilor fiscali, astfel încât să se poată stabili dacă know-how-ul îndeplinește condiția de a fi secret și substanțial.

De altfel, inspectorii fiscali nici nu explică motivele pentru care consideră că expertiza transferată către entitățile din România nu este

secretă, substanțială și identificată, ci se rezumă la simple afirmații: *“nici substanțiale, deoarece nu includ informații indispensabile în vederea fabricării produselor contractuale sau a folosirii procedeele contractuale (petenta își pune întrebarea cum au stabilit ?) și nici identificat deoarece nu se poate verifica nici caracterul secret și nici substanțial al acestora.”*

În concluzie, Societatea a demonstrat cu documente justificative suficiente faptul că, în speță, a avut loc în mod efectiv transferul de know-how, iar informațiile obținute de societățile românești din grupul X, îndeplinesc, fără îndoială, toate condițiile impuse de legislația în materie pentru a fi calificate drept know-how.

• **Cu privire la pretinsa neîndeplinire a cerințelor prevăzute de reglementările contabile;**

În baza prevederilor Ordinului nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, echipa de inspecție fiscală argumentează faptul că expertiza (know-how), prin definiția dată de Ordinul nr. 3055/2009 trebuie să fie *“identificabilă, iar pentru a îndeplini criteriul de <<identificabilă>> trebuie să fie separabilă, adică să poată fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată fie individual fie împreună cu un contract corespunzător, ori din documentele prezentate nu rezultă acest lucru.”*

Având în vedere că aceste prevederi sunt specifice înregistrării în contabilitate a imobilizărilor necorporale, petenta menționează că nici una dintre cele trei Societăți nu a înregistrat în contabilitate active necorporale în legătură cu plățile realizate în baza Acordurilor. Așa cum s-a menționat în Nota Explicativă transmisă echipei de inspecție fiscală în data de 23.11.2016, facturile primite de la X O... au fost înregistrate în contabilitate de către Societăți ca fiind cheltuieli cu redevențele.

Petenta menționează că echipa de inspecție fiscală nu a verificat aplicabilitatea acestor prevederi la nivelul X O... (deținătorul drepturilor de proprietate intelectuală în baza Acordurilor), conform legislației specifice din O..., aceasta concluzionând strict în baza analizei documentelor puse la dispoziție de către Societăți în vederea justificării transferului de know-how aferent proiectelor prezentate.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a menționat și prevederile IAS 20, concluzionând că, în baza acestor prevederi, X O... ar trebui să înregistreze expertiza (know-how-ul) ca și active (imobilizări) necorporale, înregistrare care nu a fost efectuată. Nici în acest caz, echipa de inspecție fiscală nu a menționat dacă a realizat o verificare a aplicării IAS 20 conform legislației specifice din O....

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că argumentele și prevederile invocate de către organele de control cu privire la înregistrarea în contabilitate nu sunt relevante în cazul de față.

I.1.2.5. De asemenea, referitor la alte aspecte substanțiale, petenta invocă următoarele motive:

În ceea ce privește calificarea ca servicii intra-grup a transferului de know-how, petenta arată că este esențial că prin absurd, dacă operațiunile anterior descrise nu ar reprezenta transfer de know-how, ci prestări de servicii, inspectorii fiscali nu au prezentat motivele pentru care petenta nu are dreptul de a deduce cheltuielile aferente acestor prestări de servicii.

Din perspectiva impozitului pe profit, petenta consideră nelegale și netemeinice concluziile organelor fiscale, iar în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, petenta invocă și citează art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, pct. 48 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare la desfășurarea tranzacțiilor.

În ipoteza absurdă în care operațiunile facturate Societăților în baza Acordurilor de către X O... ar reprezenta prestare de servicii, petenta dorește să puncteze următoarele aspecte:

Argumentația minimală a echipei de inspecție fiscală se bazează pe concluzia directă că nu se poate justifica necesitatea prestării presupuselor servicii intra-grup în scopul realizării de venituri impozabile de către Societăți, acestea fiind deduse la nivel central sau regional, precum și faptul că tranzacțiile desfășurate de către Societăți nu reprezintă practici economice obișnuite, care nu ar fi realizate dacă acestea nu ar fi făcut parte dintr-un grup. Pe de altă parte, echipa de inspecție fiscală nu a realizat o analiză a documentației puse la dispoziția acesteia de către Societate, din perspectiva condițiilor de deductibilitate specifice serviciilor, rezumându-se doar la citarea prevederilor din Codul fiscal și din Normele Metodologice de aplicare a acestuia.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală concluzionează faptul că în perioada verificată, Societățile au înregistrat *“cheltuieli cu servicii efectuate de alte societăți comerciale, atât din țară cât și intracomunitar, unele chiar de la afiliați”*, cheltuieli care, în opinia organelor de control, ar fi similare cu cele menționate în Acordul de licențiere expertiză, respectiv *“cheltuieli cu servicii IT, servicii de marketing, cursuri de pregătire profesională, cercetări de piață etc.”*, încercând astfel să sublinieze o dublare a cheltuielilor înregistrate de către Societăți în contabilitate. Și în acest caz, organele de control au concluzionat fără să aducă argumente reale și în fapt, rezumând-se la o concluzie bazată pe similaritatea anumitor tipuri de cheltuieli, pe care le-au menționat în mod succint. Petenta menționează că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de control nu au cerut explicații detaliate și nu au verificat documentația suport aferentă altor cheltuieli înregistrate de către Societăți, în afara celor înregistrate în baza Acordurilor încheiate cu X O.... Astfel, petenta consideră nefondată și nerelevantă concluzia echipei de inspecție fiscală cu privire la dublarea anumitor cheltuieli înregistrate în contabilitate de către Societăți.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, petenta susține că este inacceptabilă concluzia echipei de inspecție fiscală cu privire la tratarea serviciilor intra-grup ca fiind nedeductibile la nivelul Societăților.

I.1.2.6. În ceea ce privește pierderea fiscală, petenta invocă următoarele motive:

Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală că:
“Precizarea cu privire la pierderea fiscală corectă rămasă la nivelul anului 2010, în valoare de ... lei, stabilită în urma inspecției fiscale anterioare, rămasă definitivă prin necontestare, aceasta nu poate fi modificată la inspecția. Mențiunile solicitate de societate nu fac obiectul prezentei inspecții fiscale” (pagina 74 din RIF),
petenta susține că, în ceea ce privește pierderea fiscală rezultată la nivelul societății X SA ca urmare a considerării cheltuielilor cu redevențele pentru know-how aferente anului 2010 ca fiind nedeductibile, organele de control nu au prezentat în RIF, în mod corect, pierderea fiscală rămasă.

Astfel, pierderea fiscală corectă, rămasă la nivelul anului 2010, este în valoare de ... lei (prin însumarea ajustărilor efectuate în cadrul primei inspecții fiscale și a contravalorii know-how-ului stabilit suplimentar de către organele de control în refacerea inspecției fiscale) și nu de ... lei, așa cum a fost prezentată de către echipa de inspecție fiscală. Practic, organele fiscale au calculat, în mod eronat, pierderea fiscală aferentă anului 2010.

De asemenea, având în vedere faptul că la nivelul anului 2013 a rezultat un profit suplimentar în valoare de ... lei, pentru acoperirea căruia a fost utilizată pierderea fiscală rezultată în anul 2009, petenta consideră că inspectorii fiscali trebuiau să menționeze acest aspect în cadrul RIF. Or, această mențiune nu a fost făcută.

În concluzie, petenta subliniază faptul că menționarea corectă a valorii pierderilor fiscale la nivelul fiecărui an din perioada controlată apare ca imperios necesară în vederea utilizării viitoare și corecte a pierderii fiscale de către Societate.

I.1.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară, petenta invocă următoarele motive:

În primul rând, petenta precizează că legislația de TVA este armonizată la nivel european, România în calitate de stat membru al Uniunii Europene (UE) se ghidează, atât după reglementările europene transpuse în cadrul Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 (“Directiva TVA”), cât și prin prisma Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (având în vedere că operațiunile analizate de echipa de inspecție fiscală au fost derulate în perioada 2008 - 2014).

De asemenea, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (“CJUE”) este direct aplicabilă României în calitate de stat membru al Uniunii Europene (UE), deciziile acesteia făcând parte din acquis-ul comunitar. Regulile și principiile trasate în cadrul deciziilor emise de către CJUE sunt obligatorii la nivel european (inclusiv pentru România), fapt confirmat și de implementarea explicită în Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal a numeroase astfel de hotărâri.

Petenta consideră relevante în speță, prevederile art.126 alin.(1), art.129 alin.(1) (3), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) din Codul fiscal, pe care le citează.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, petenta susține că din punct de vedere al TVA, operațiunile taxabile se împart în două mari categorii: (i) livrare de bunuri și (ii) prestare de servicii. Astfel, orice operațiune în sfera TVA trebuie încadrată în mod obligatoriu într-una din cele două categorii. Din perspectiva TVA, nu există nicio altă încadrare legală.

Este evident că achizițiile efectuate de la X O... nu reprezintă o achiziție de bunuri. Prin urmare, achiziția de la X O... este (exclusiv) din perspectiva TVA o achiziție de servicii, respectiv o operațiune taxabilă.

Petenta subliniază astfel faptul că indiferent de încadrarea achiziției efectuată de către echipa de inspecție fiscală din perspectiva impozitului pe profit, trebuie avut în vedere faptul că, din perspectiva TVA, Societatea a achiziționat un serviciu de la X O.... Acesta constă fie în transfer de know-how ca atare, fie într-o prestare de servicii propriu-zisă, achiziționat în vederea îmbunătățirii proceselor existente la nivelul Societăților. Așadar, dreptul de deducere al TVA trebuie exercitat indiferent de forma tranzacției, respectiv transfer de know-how sau prestare de servicii propriu-zise.

Indiferent de forma tranzacției (transfer de know-how sau prestare de servicii), echipa de inspecție fiscală avea obligația să verifice dacă Societățile îndeplineau condițiile de exercitare a dreptului de deducere al TVA (menționate exclusiv în cadrul Titlului VI din Codul fiscal).

Or, echipa de inspecție fiscală a concluzionat asupra deducerii TVA folosind raționamentul greșit: nu este transfer de know-how, sunt servicii prestate intra-grup și pe cale de consecință nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, deci TVA aferentă este nedeductibilă. Așadar, echipa de inspecție fiscală a concluzionat asupra deductibilității TVA strict ca urmare a încadrării formale a tranzacțiilor. Prin urmare, echipa de inspecție fiscală nu a făcut constatări complete și nu a urmărit dacă Societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Petenta menționează, pe această cale, că la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA aferentă transferului de know-how, echipa de inspecție fiscală a invocat prevederile art.7 din Codul fiscal și ale Normelor Metodologice aferente, chiar dacă la art.7 din Codul fiscal este explicit menționat faptul că: *„în înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații [...]”*. Așadar, argumentele de drept utilizate de către echipa de inspecție fiscală în susținerea caracterului nedeductibil al TVA aferentă transferului de know-how sunt profund eronate.

Mai mult, petenta menționează că în cadrul capitolului Taxa pe valoarea adăugată din RIF, echipa de inspecție fiscală s-a limitat la a reitera argumentația folosită în cadrul capitolului Impozit pe profit (inclusiv prevederile legislative incidente acestui impozit, deși tratamentul de TVA

aplicabil unei tranzacții trebuie să fie judecat exclusiv din prisma titlului VI din Codul fiscal și nu cu referire la alte prevederi) unde a concluzionat la fiecare proiect analizat (i) fie că Societatea ar fi trebuit să știe din activitatea anterioară intrării în Grupul X informațiile transmise de acesta din urmă (ii) fie că din documente prezentate *“se vede clar că a fost vorba de o prestare de serviciu”*.

Astfel, după analiza documentelor puse la dispoziție echipa de inspecție fiscală a concluzionat că din documentele prezentate reiese că *“Grupul a prestat el însuși servicii intra-grup către societățile afiliate”,* că acestea *“nu reprezintă achiziții de know-how necesare activității societății”* și nu sunt destinate în scopul activităților taxabile, fără a argumenta de ce și cum au ajuns la această concluzie.

De menționat este și că autoritățile fiscale nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor, aspect al stării de fapt confirmat în Decizia de soluționare pentru X.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul conform căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin *“actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 Codul de procedură civilă: *“Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”*.

Astfel, având în vedere susținerile echipei de inspecție fiscală, în mod firesc aceasta ar trebui să dovedească faptul că Societatea a folosit achizițiile efectuate de la X O..., în alte scopuri decât scopul operațiunilor taxabile, și implicit să arate care a fost utilizarea reală acestor achiziții.

Mai mult, organele de inspecție fiscală trebuiau să precizeze prin ce documente s-ar fi putut justifica necesitatea achiziționării know-how-ului. Acest lucru este reținut și în Decizia de soluționare pentru X: *“invocarea unor dispoziții legale, altminteri corecte, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile 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 și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective”*.

Legiuitorul nu a inclus în Titlul VI ce guvernează TVA definiții ale noțiunilor de “redevență” și “know-how” întrucât din perspectivă TVA acestea nu sunt relevante. Relevantă din perspectiva TVA este încadrarea operațiunii în cele două mari categorii de operațiuni impozabile: livrare de bunuri și prestare de servicii așa cum petenta a arătat și mai sus. Prin urmare, este indubitabil faptul că din perspectiva TVA, tranzacțiile analizate sunt calificate drept prestări de servicii pentru care Societatea are dreptul de a deduce TVA.

Chiar dacă transferul de know-how este în mod clar considerat din perspectiva TVA ca o prestare de servicii, această încadrare nu conferă în mod automat caracteristicile generale ale unui serviciu standard care poate

fi documentat cu documentele explicit menționate în Codul fiscal. Și aici petenta atrage atenția asupra faptului că în Titlu VI ce guvernează TVA nu este menționat explicit niciun document specific pentru a fi deținut de o persoană impozabilă în vederea justificării exercitării dreptului de deducere al TVA.

Prin urmare, în accepțiunea Societății, documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală spre analiză sunt de natură să demonstreze că (i) transferul de know-how s-a efectuat și (ii) proiectele au fost implementate la nivelul Societății cu scopul de a îmbunătăți activitățile desfășurate de aceasta. Transferul de know-how trebuie analizat totuși în mod obiectiv, comercial nefiind vorba de o prestare clasică.

Analizarea dreptului de deducere la nivelul Societății trebuie efectuată din prisma faptului că, din perspectiva TVA, Societățile au achiziționat un serviciu (i.e. transfer de know-how sau servicii propriu-zis) și îndeplineau cele două (singurele de altfel) condiții menționate de legislația TVA:

1. condiția formală - pentru a-și putea exercita dreptul de deducere, conform prevederilor în vigoare Societatea trebuie să dețină facturile emise în original (factura reprezentând singurul document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere) care să conțină toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul Fiscal. Petenta precizează că îndeplinirea condiției formale nu este contestată de autoritățile fiscale, Societățile deținând toate facturile aferente transferului de know-how;

2. condiția substanțială - know-how-ul achiziționat (serviciu din perspectiva TVA) trebuie să fie destinat în folosul operațiunilor taxabile ale Societăților. Din perspectiva Societății, și cea de-a doua condiție este îndeplinită întrucât achiziția de know-how a fost destinată operațiunilor taxabile desfășurate de către Societăți, după cum petenta susține că va demonstra mai jos.

Petenta arată că, așa cum menționa anterior, în opinia Societății este evidentă îndeplinirea celor două condiții în vederea exercitării dreptului de deducere al TVA pentru achiziția de servicii din perspectiva TVA de la X O....

Societățile au beneficiat de avantaje considerabile cu privire la capacitățile de marketing, rețea de clienți, renume pe piață, etc. ca urmare a transferului de know-how și implementării proiectelor analizate și de echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, chiar dacă se presupune că serviciile achiziționate nu reprezintă contravaloarea know-how-ului, ci sunt în fapt servicii intra-grup cum susține echipa de inspecție fiscală, TVA aferentă acestor achiziții are un caracter deductibil întrucât sunt achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale Societăților. Necesitatea acestora este descrisă și în Preambulul Acordurilor de expertiză în care este menționat efortul depus de grupul X pentru dezvoltarea know-how-ului, informațiilor tehnice, etc.

Echipa de inspecție fiscală nu a analizat în substanță această tranzacție și nu a analizat dacă Societățile îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Scopul implementării proiectelor la nivelul Societăților este ca toate entitățile din Grup să beneficieze de valoarea adăugată adusă de serviciile de know-how pentru a ușura efortul companiilor din Grup de a-și crea un nume competitiv pe piață și o poziție de lider pe piețele pe care activează.

Mai mult, este evident că Societățile au înregistrat și înregistrează economii în ceea ce privește costurile de marketing prin achiziționarea know-how-ului. Valoarea adăugată adusă de achiziția de know-how este de asemenea concretizată în bagajul de cunoștințe tehnice pe care Societatea le dobândește ușurând astfel munca de zi cu zi a acesteia. După cum reține și organul de soluționare a contestațiilor în Decizia de soluționare I... (pagina 26), o companie cu o activitate complexă ca cea a Societății *“necesită aplicarea unor proceduri tehnice complexe care impun utilizarea unor echipamente moderne și specializate, necesită un know-how specific și astfel o concluzie clară că producerea unor bunuri de larg consum într-o activitate de asemenea anvergură este indispensabilă de utilizarea și exploatarea echipamentelor tehnologice”*.

Așadar, organul de soluționare a contestațiilor concluzionează că existența unui know-how la nivelul Societăților este indispensabil în vederea derulării activității de producție la cele mai înalte standarde. Or, având în vedere faptul că Grupul X are experiență semnificativă în acest domeniu, Societatea a utilizat know-how-ul achiziționat de la Grup în vederea desfășurării activității sale taxabile și, mai specific, în vederea implementării celor mai înalte standarde în activitatea sa.

Prin urmare, nici argumentul echipei de inspecție fiscală conform căruia *“se poate spune că aveau o experiență anterioară în acest sens, atât din punct de vedere a infrastructurii, cât și a personalului angajat”* care vine în vădită contradicție cu cele reținute de către organul de soluționare a contestațiilor nu poate fi acceptat. Simplul fapt că Societatea a activat pe piața produselor lactate înainte de a face parte din Grupul X nu demonstrează faptul că Societățile aveau experiența și cunoștințele necesare în vederea alinierii la noile tehnologii și standarde în domeniu. În plus, pentru a rămâne competitive pe piața produselor lactate în care activează, Societățile trebuie să își îmbunătățească în mod continuu produsele și procesele. Pe cale de consecință, au utilizat cunoștințele dobândite prin transferul de know-how de la Grup, deoarece acesta are o vastă experiență în acest domeniu.

Pentru a demonstra cele de mai sus, Societatea a furnizat echipei de inspecție fiscală documente (detaliat în cadrul capitolului aferent impozitului pe profit) din care reiese în mod evident beneficiul pe care implementarea proiectelor îl are asupra activității Societăților (e.g. proceduri de lucru pentru a ușura munca, politici corporative, metode implementate la nivel de grup, strategii de marketing pentru sporirea

vânzărilor, strategii de care trebuie să țină cont Societatea în efectuarea unor analize, dezvoltarea unor proceduri pentru a analiza riscurile la nivelul Societății, instruirea reprezentanților Societății prin intermediul cursurilor online, strategii de eficientizare a costurilor, etc.).

Ținând cont de cele de mai sus, Societatea nu poate fi de acord nici cu susținerea echipei de control conform căreia *“dacă societățile verificate nu ar fi făcut parte din Grup, nu ar fi înregistrat în evidența contabilă astfel de tranzacții, care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unei practici economice obișnuite”*.

Așa cum petenta susține că a arătat mai sus, tocmai prin apartenența la Grup, Societatea își păstrează competitivitatea pe piața produselor lactate întrucât beneficiază de cunoștințele și procesele dezvoltate la nivelul Grupului și aplicate și în alte țări în care Grupul activează. Astfel, prin transferul de know-how de la Grup Societatea își îmbunătățește în mod continuu procesele și păstrează ritmul cu ultimele dezvoltări în domeniu. De exemplu, în cazul proiectului WCOM, echipa de inspecție fiscală menționează că *“instruirea personalului cu privire la respectarea normelor de igienă sunt impuse de legislația din România”*. Societatea a utilizat cunoștințele dezvoltate la nivel de Grup nu numai în vederea respectării acestor norme, dar, mai ales, în eficientizarea liniilor principale de activitate (producția - distribuția). Pe cale de consecință, Societățile au avut beneficii de pe urma apartenenței la Grup.

Așadar, în cuprinsul RIF-ului echipa de inspecție fiscală pare să ia poziții contradictorii: pe de o parte, susține că, din perspectiva TVA, Societatea nu utilizează serviciile achiziționate de la Grup în scopul operațiunilor taxabile și, pe de altă parte, menționează că urmare a interacțiunii cu Grupul, a avut anumite beneficii, precum: instruirea personalului societăților prin intermediul cursurilor organizate de reprezentanți ai Grupului, reprezentanții Grupului s-au ocupat de elaborarea de strategii și obiective, dezvoltarea și punerea la dispoziție a unei aplicații on-line prin care pot fi verificate situațiile de incompatibilitate în responsabilități, pentru prevenirea și tratarea celor existente etc. (pag. 45, para 1 din RIF). Așadar, chiar din enumerarea acestor activități în cadrul RIF-ului este evidentă achiziția serviciului din perspectivă TVA în scopul exclusiv al operațiunilor taxabile ale Societății.

Având în vedere că Societatea a utilizat serviciile din perspectiva TVA achiziționate de la Grup în scopul activităților sale taxabile, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor achiziții. Petenta menționează că în concordanță cu jurisprudența constantă a CJUE dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene și, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat.

Petenta invocă jurisprudența CJUE, care în acest sens s-a pronunțat în cauza C-29/08 AB SKF, după cum urmează: *“regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA*

datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.” (par. 56). Aceeași idee a fost preluată și la paragraful 32 al cauzei C-590/13 Idexx Laboratories, precum și la paragraful 25 din cauza C-324/11 Gábor Tóth.

În plus, în cauza C-124112 Maritza East 1 EOOD, Curtea a clarificat faptul că: *“este suficient ca legătura dintre operațiunile taxabile ale unei societăți și achizițiile efectuate de aceasta să fie de natură economică pentru ca dreptul de deducere să fie exercitat.”*

În această cauză s-a decis în mod neechivoc faptul că: *“ar fi contrar principiului neutralității TVA să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA referitor la cheltuieli [...] în legătura cu care este cert [...] că au fost efectuate pentru nevoile unei activități economice ea însăși supusă TVA [...]”*. (para. 36)

Așadar, prin neacceptarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la X O..., este încălcat unul dintre principiile fundamentale ale sistemului de TVA, principiul neutralității, având în vedere că este evident că achizițiile au fost efectuate de către Societate în scopul activității sale economice. Acest lucru rezultă chiar din afirmații ale echipei de inspecție fiscală din cadrul RIF-ului: *“prezentarea unor generalități despre activitatea companiei în cazul unei epidemii de gripă și a unor corespondențe purtate pe această temă [...], efectuarea unor analize financiare și prospectări ale pieței, efectuate în comun cu angajații din companiile din România în vederea introducerii pe piața din România a unor noi produse”* (pag. 41, para 1 din RIF). Or, astfel de analize sunt efectuate tocmai în scopul realizării operațiunilor taxabile ale Societății întrucât urmăresc oportunitatea de a plasa pe piață noi produse care să fie ulterior vândute de Societate. Prin urmare, este clar o legătură directă între acțiunile întreprinse de Societate (cu ajutorul transferului de know-how de la Grup) și operațiunile taxabile ale acesteia (i.e. livrare de bunuri).

După analizarea documentelor aferente unui alt proiect, echipa de inspecție fiscală concluzionează că: *“s-a pus la dispoziția societăților verificate un instrument de lucru ce analizează în general activitatea de planificare a vânzărilor și aprovizionărilor făcute de societățile din cadrul grupului în scopul obținerii unei profitabilități”* (pag. 39, para 1 din RIF). Or, acest instrument de lucru este clar implementat în scopul activității economice a Societății întrucât pentru o societate este foarte important să aibă o planificare foarte bună a aprovizionărilor în vederea acoperirii cererii de pe piață. Așadar, nu poate fi acceptat argumentul conform căruia acest transfer de know-how (sau achiziție de servicii intra-grup după cum pretinde echipa de inspecție fiscală) nu este în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Cu privire la susținerea echipei de inspecție fiscală referitoare la faptul că achiziția de servicii din perspectiva TVA nu era necesară activității Societății petenta menționează că acest aspect a fost dezbătut în cadrul mai multor cazuri judecate de către Înalta Curte de Casație și Justiție. Astfel, cu privire la persoanele competente să stabilească dacă achizițiile au fost efectuate în folosul unor operațiuni taxabile, instanța supremă a arătat în Decizia nr. 684/2013 următoarele: *“prima instanță a recunoscut organului fiscal o libertate de apreciere ce depășește litera legii, făcând astfel o greșită aplicare a prevederilor Codului de procedură fiscală, sub acest aspect comerciantul fiind cel care își asumă gestiunea propriei activități, stabilind operațiunile ce urmează să fie efectuate în vederea realizării de profit.”*

Acest aspect a fost statuat și în Decizia nr. 1791/2012, prin care Instanța Supremă a reținut că: *“în analiza condiției privitoare la necesitatea prestării serviciilor, nu poate fi ignorat principiul libertății de gestiune al agentului economic. În virtutea acestui principiu agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice raportat și la specificul activităților desfășurate”*.

Sintetizând cele de mai sus, indiferent dacă achiziția efectuată este considerată achiziție de know-how sau de servicii intra-grup, Societatea are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate. Luând în considerare și descrierea fiecărui proiect și modalitatea de finalizare a acestora prezentate în cadrul capitolului de impozit pe profit de mai sus, este evident că Societatea a beneficiat de pe urma transferului de know-how (sau a serviciilor prestate de către Grup, după cum pretinde echipa de inspecție fiscală) și, mai mult, a aplicat cunoștințele astfel dobândite în activitatea taxabilă desfășurată de aceasta.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, este inacceptabilă concluzia organelor de control cu privire la tratarea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la X O... drept nedeductibilă. Concluzia organelor de control se bazează pe o analiză formală a tranzacțiilor și pe o argumentație fără substanță, acestea rezumându-se la invocarea anumitor articole din Codul Fiscal, respectiv din Normele de aplicare a Codului Fiscal, care de altfel nici nu sunt aplicabile din punct de vedere al TVA. Pentru stabilirea tratamentului de TVA al unei tranzacții trebuie analizate exclusiv prevederile legislative (inclusiv definițiile) menționate la Titlul VI din Codul fiscal și nu prin analogie cu prevederile legislative menționate la alt titlu din Codul fiscal (i.e. prevederile ce reglementează impozitul pe profit).

Pe cale de consecință, petenta solicită să se constate faptul că Societatea are dreptul să-și deducă TVA în sumă de ... lei aferentă transferului de know-how de la X O....

I.1.4. Referitor la Dispoziția de măsuri nr.../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., petenta invocă următoarele motive:

Cu titlu preliminar, petenta precizează faptul că, prin Dispoziția de măsuri emisă la data de 28.03.2017, inspectorii fiscali au stabilit, în sarcina Societății, următoarele obligații: *“Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit - suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și va înregistra diminuarea pierderii cu suma de ... lei.”*

În principal, având în vedere faptul că măsurile impuse de inspectorii fiscali în sarcina Societății, prin Dispoziția de măsuri, reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor eronate ale acestora cu privire la obligațiile fiscale principale (impozit pe profit și TVA aferente transferului de know-how de la X O... către entitățile din România), petenta solicită organului de soluționare să dispună anularea acestui act administrativ fiscal subsecvent ca urmare a anulării Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, pentru motivele dezvoltate în secțiunile anterioare.

Acționând astfel, organul de soluționare a contestației fiscale va da relevanță principiului general de drept *accessorium sequitur principale*.

În subsidiar, petenta învederează organului de soluționare faptul că, indiferent de modalitatea în care va fi soluționată contestația fiscală formulată împotriva actelor administrativ-fiscale de impunere emise ulterior refacerii inspecției fiscale, Dispoziția de măsuri își păstrează caracterul nelegal și se impune a fi anulată, cât timp Societatea și-a îndeplinit obligațiile impuse prin Dispozițiile de măsuri emise cu ocazia inspecției fiscale inițiale, iar noua Dispoziție de măsuri nu face altceva decât să reia aceleași măsuri, deja înregistrate și operate în contabilitate Societății.

Astfel, chiar organul fiscal este cel care reține, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, faptul că Societatea a prezentat documente care demonstrează operarea măsurilor dispuse prin dispozițiile de măsuri emise inițial, după cum urmează:

- în cazul X - *“în urma soluționării contestației societatea prezintă documente care atestă ducerea de îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .../...2015, respectiv copie după notele contabile și bilanșa de verificare încheiată la data de 30.06.2015”;*
- în cazul N... - *“în urma soluționării contestației societatea prezintă documente care atestă ducerea de îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .../...2015, respectiv copie după notele contabile și bilanșa de verificare încheiată la data de 30.06.2015”.*

Deși nu este prevăzut în mod expres în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, Societatea a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri inițială și în cazul I..., conform acelorași documente justificative, constând în note contabile și bilanșă de verificare, acestea fiind de asemenea prezentate organelor fiscale (atașate contestației în Anexa nr. 35).

În concluzie, așa fiind, având în vedere argumentele Societății, petenta solicită organului de soluționare să constate faptul că se impune anularea Dispoziției de măsuri emisă în urma refacerii inspecției fiscale, cât timp măsurile individualizate prin aceasta au fost deja duse la îndeplinire de Societate.

În consecință, pentru motivele de fapt și de drept invocate în prima contestație, petenta solicită să se dispună următoarele:

- Anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina Societății în cuantum de:

- ... lei, stabilite cu titlu de impozit pe profit suplimentar;
- ... lei, stabilite cu titlu de taxă pe valoarea adăugată.
- Anularea Dispoziției de măsuri prin care s-au stabilit în sarcina Societății:
 - obligația de a înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit și la TVA;
 - obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei;
- Exonerarea Societății de la plata sumelor suplimentar stabilite în cuantum total de ... lei;

De asemenea petenta solicită, în temeiul art. 276 alin. (5) din noul Cod de Procedură Fiscală privind posibilitatea contribuabilului de a susține oral contestația, stabilirea audienței prin indicarea datei, locului și orei la care va avea loc această susținere.

Ca probe, petenta atașează primei contestații, o serie de înscrisuri structurate într-un număr de 35 de anexe, cuprinse în 7 volume de bibliorafturi.

I.2. Prin a doua contestație formulată de X SA din ..., înregistrată la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...**2017**, petenta contestă **obligațiile fiscale accesorii** stabilite în sarcina sa de organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (decizie înregistrată la societate sub .../...2017), **în sumă totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente impozitului pe profit;
 - ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- și prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (decizie înregistrată la societate sub nr. .../...2017), **în sumă totală de ... lei** reprezentând:
- ... lei dobânzii aferente TVA;
 - ... lei penalități de întârziere aferente TVA,
- invocând următoarele motive:

I.2.1. Referitor la nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate - deciziile de accesorii aferente tva și impozitului pe profit;

Petenta solicită, în lumina tuturor argumentelor deja prezentate în cuprinsul Contestației fiscale principale, organului de soluționare să constate faptul că Societatea nu datorează impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și nici taxă pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar în cuantum de ... lei, Decizia de impunere 63 impunându-se, astfel, a fi anulată.

În continuare, petenta solicită organului de soluționare să constate faptul că Decizia de accesorii aferente TVA și Decizia de accesorii aferente impozitului pe profit se impun, de asemenea, a fi anulate, având în vedere faptul că acestea individualizează preținse obligații accesorii, care, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" urmează soarta obligației fiscale principale, stabilită prin Decizia de impunere 63.

Potrivit doctrinei, acest adagiu latin este folosit pentru a exprima regula potrivit căreia bunul, contractul, dreptul sau obligația accesorie urmează soarta juridică a celui/celei principale, de care depinde.

Acest principiu este aplicabil de asemenea în materie fiscală, stingerea unei obligații principale determinând stingerea celei accesorii.

În acord cu doctrina, s-a exprimat și jurisprudența, care, chiar în materie fiscală, constată că "obligațiile fiscale stabilite în sarcina reclamantei, contestate prin prezenta acțiune sunt obligații accesorii debitului principal cuprins în decizia de impunere anulată și au fost calculate tocmai prin raportare la scadența titlului executoriu care cuprinde creanțele principale. Prin urmare, accesoriul urmează soarta principalului, în speță, a obligațiilor fiscale principale". [petenta face trimitere la Decizia civilă nr. 546/14.05.2008, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal].

Având în vedere faptul că obligațiile fiscale impuse în sarcina Societății, prin Deciziile de accesorii, reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor eronate ale inspectorilor fiscali cu privire la obligațiile fiscale principale (impozit pe profit și TVA), solicităm organului de soluționare să constate incidența, în speță, și a principiul general de drept "*resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis*", în temeiul căruia se impune anularea acestor acte administrativ-fiscale subsecvente (i.e. Decizia de accesorii aferente TVA și Decizia de accesorii aferente impozitului pe profit), ca urmare a anulării actelor principale (i.e. Decizia de impunere 63 și Raportul de inspecție fiscală).

I.2.1. Referitor la solicitarea de conexare a contestației formulate împotriva Deciziilor de accesorii la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017;

Petenta invocă art. 139 alin.(1) Cod procedură civilă și totodată, petenta solicită să se aibă în vedere prevederile art. 3 alin. (2) Cod procedură fiscală.

Având în vedere faptul că legalitatea și temeinicia Deciziilor de accesorii se află în strânsă legătură cu legalitatea actului administrativ-

fiscal principal reprezentat de Decizia de impunere 63, petenta solicită organului de soluționare să constate faptul că, în speță, este imperios necesară conexarea contestației formulate împotriva accesoriilor la contestația fiscală nr. .../...2017, și soluționarea comună a celor două contestații, în scopul evitării emiterii unor soluții contrare asupra aceluiași aspecte de fapt și de drept reținute de organele fiscale.

I.3. Prin a treia contestație formulată de X SA din ..., înregistrată la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta contestă parțial **obligatiile fiscale principale** stabilite în sarcina sa prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:

- ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O...,

invocând următoarele motive:

A. Referitor la aspecte generale

Cu privire la activitatea entităților din grupul X în România, anterior fuziunii, respectiv în ceea ce privește fuziunea, petenta reiterează aceleași motive ca și în prima contestație, aspecte sintetizate la **pct. I.1.1.** (pag.7) din prezenta decizie.

Astfel, petenta arată că la nivelul X s-au consolidat toate drepturile și obligațiile fiscale ale celor trei entități componente, aferente perioadei verificate (2008 - 2014), potrivit prevederilor art. 23 alin. I lit. b și alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea referitor la desfășurarea inspecției fiscale inițiale, petenta arată că în perioada 11.07.2016 - 23.05.2017 a avut loc, la nivelul Societății, o inspecție fiscală parțială în vederea soluționării decontului cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii mai 2016. Perioada supusă verificării a fost 01.03.2014 - 31.05.2016, suma solicitată la rambursare fiind ... lei.

În urma inspecției fiscale, au fost emise Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală prin care organul de control a respins la rambursare suma de ..., astfel:

- ... lei reprezentând TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societatea pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar pentru cheltuieli de cazare/masă și închiriere mijloace de transport refacturate de către Societate fără TVA;
- ... lei reprezentând TVA aferentă achiziții lor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei reprezentând TVA ajustată aferentă unor bunuri lipsă din gestiune;
- ... lei reprezentând TVA aferentă achiziții lor de utilități și servicii de întreținere a unor imobile cu destinația de locuință;
- ... lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții efectuate de la persoane neînregistrate în scopuri de TVA;
- ... lei reprezentând TVA aferentă achiziției de know-how de la X O....

Societatea consideră că parte din aspectele care au condus la constatările menționate mai sus sunt profund eronate (i.e. aspectele de la punctele a, c și g de mai sus), motiv pentru care solicită organului de soluționare a contestației admiterea acesteia, cu consecința anulării, în parte, a actelor de impunere, pentru motivele pe care le vom dezvolta, pe larg, în continuare.

B. Referitor la aspecte de ordin procedural:

B.1. În ceea ce privește lipsa rolului activ al organelor de inspecție fiscală în examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante - nerespectarea prevederilor art. 7 și art. 118 din Codul de Procedură Fiscală;

Petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, aspecte prezentate la **pct. I.1.1. - B.1.** (pag.10) din prezenta decizie.

Mai mult decât atât, petenta susține că este evident faptul că organele fiscale nu au făcut altceva decât să preia concluziile inspecției fiscale anterioare, în urma căreia AJFP ... a apreciat, în mod profund eronat, că, în speță, nu a avut loc un transfer de know-how.

Acest aspect este evidențiat chiar de modalitatea în care Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală au fost redactate, organele fiscale reținând în cuprinsul acestora că: *“echipa de inspecție fiscală a luat în considerare soluția adoptată de alt organ fiscal în cadrul unui act administrativ anterior, pentru o perioadă diferită de cea cuprinsă în prezentul act de control, pentru o situație similară. Respectiv, în stabilirea sumei suplimentare de ... lei reprezentând TVA, echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările și pe soluția adoptată de DGRFP ... - AJFP ... , în speță privind cheltuielile cu know-how-ul, având în vedere că nu există diferențe între situația reală a contribuabilului de la data precedentului control până la prezentul și că în fapt situațiile sunt similare”*

Contrar celor reținute de echipa de inspecție fiscală, soluția AJFP ... cu privire la o situație similară nu poate fi preluată de plano în cadrul unui

alt control, organul fiscal fiind obligat, așa cum prevede art. 6 din Codul de Procedură Fiscală *“să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanta stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege”*.

Prin urmare, organul fiscal ar putea avea în vedere o soluție anterioară cu privire la o situație de fapt similară, **însă nu fără a proceda la o analiză proprie și aprofundată a noii spețe cu care a fost investită, cu considerarea tuturor documentelor și argumentelor prezentate de contribuabil**.

În acest sens, evidențiem faptul că, în cuprinsul actelor administrativ fiscale atacate, organele fiscale s-au limitat la conturarea succintă și lacunară a câtorva contraargumente, preluate mot-a-mot din actele de impunere emise anterior de AJFP

Practic, inspectorii fiscali au concluzionat că Societatea nu are dreptul de a-și deduce cheltuielile înregistrate cu transferul de know-how (atât din perspectiva impozitului pe profit, cât și a TVA) doar în baza unei aprecieri superficiale a unor aspecte tehnice concrete, fără însă a avea o pregătire de specialitate în acest sens și fără a indica/explica criteriile prin raportare la care procedurile implementate de Societate, prin intermediul proiectelor analizate, reprezintă: *“activități specifice de administrare, control, consultanță, pentru societăți afiliate mamă-fiică”*.

Mai mult, referitor la faptul că societatea a solicitat (în cadrul controlului fiscal anterior), unui expert, prof. univ. dr. L... M..., întocmirea unei Opinii juridice referitoare la know-how la X O..., atașată contestației în Anexa nr. 4., petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, prezentate la **pct. I.1.1. - B.1** (pag.11) din prezenta decizie.

În pofida tuturor eforturilor Societății de a prezenta, cât mai complet și corect situația de fapt fiscală, prin administrarea unui probatoriu complex, ce include și o opinie emisă de un expert în materie, organul fiscal nu a înțeles să dea curs propriei obligații de a exercita un rol activ, limitându-se la preluarea soluției AJFP ..., fără a analiza sub vreun aspect situația fiscală reală a Societății, petentei fiindu-i pricinuită o vătămare gravă, prin respingerea la rambursare a TVA în cuantum de ... lei.

Această vătămare nu s-ar fi produs dacă organul fiscal ar fi respectat textele legale anterior citate și ar fi îndeplinit obligațiile ce decurg din acestea, respectiv acelea de a analiza, în detaliu și în mod coroborat, documentele justificative și explicațiile date de Societate care atestă, în mod cert, realitatea și necesitatea transferului de know-how. Or, această vătămare poate fi înlăturată numai prin anularea RIF-ului și a Deciziei de impunere, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

B.2. În ceea ce privește faptul că organul fiscal nu a stabilit în mod corect și complet starea de fapt fiscală nerespectarea prevederilor art.

6 alin.(1) și art.55 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, consecință directă a neexercitării rolului activ;

Petenta susține că organul fiscal a analizat în mod superficial și incomplet realitatea și necesitatea transferului de know-how, contrar dispozițiilor art. 6 alin.(1) din Codul de Procedură Fiscală, petenta arată că așa cum a precizat și în secțiunea anterioară, Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală reflectă o lipsă totală de analiză a înscrisurilor puse la dispoziție de Societate, în legătură cu transferul de know-how.

Organul fiscal nu a prezentat, în detaliu, motivele pentru care a considerat că între societățile din grup și X O... nu a avut loc un transfer de know-how, preluând, în mod superficial și fără a trece prin filtrul propriei analize, soluția AJFP Astfel, organul fiscal nu a realizat o analiză corespunzătoare a speței - nu a procedat la studierea particularităților fiecărui proiect descris de Societate și nici la interpretarea dispozițiilor legale în materie de know-how.

Așa fiind, organul fiscal nu a făcut altceva decât să preia motivația AJFP ..., potrivit căreia fiecare procedură utilizată de Societate în activitatea sa era o procedură normală, fără a indica motivele pentru care informațiile și procedurile transmise de X O... în beneficiul societăților românești din grupul X nu s-ar încadra în dispozițiile Codului fiscal și în Comentariile la Convenția Model OECD, ce definesc conceptul de know-how.

Petenta arată că rezultă cu claritate, așadar, faptul că soluția la care au ajuns organele fiscale în speță nu a fost întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare ale speței / pe o analiză obiectivă a stării de fapt fiscale existente în prezenta cauză, acestea neavând niciun temei legal pentru a considera nedeductibile cheltuieli înregistrate de societățile românești în vederea obținerii know-how-ului absolut necesar pentru dezvoltarea și buna funcționare a acestora.

În continuare, petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, prezentate la **pct. I.1.1. - B.2** (pag.13) din prezenta decizie.

B.3. În ceea ce privește faptul că Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu răspund rigorilor formale instituite de art. 46 și art. 73 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală - actele administrativ - fiscale contestate nu sunt motivate;

Petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, aspecte prezentate la **pct. I.1.1. - B.3.** (pag.16) din prezenta decizie.

Or, așa cum a arătat în secțiunea anterioară, petenta reiterează faptul că aprecierile și concluziile sumare din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală referitoare la know-how, au fost preluate în realitate, *tale quale*, din cuprinsul actelor de impunere emise anterior de către AJFP ..., neputând reprezenta o veritabilă motivare a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

I.3.1. Cu privire la TVA în sumă de ... lei aferentă ajustării TVA pentru bunurile de capital plasate în conservare;

Petenta susține că plasarea unor bunuri în conservare nu este un eveniment care să atragă ajustarea TVA dedusă la achiziția bunurilor de capital, pentru motivele expuse în cele ce urmează:

- **În ceea ce privește prevederile legale relevante**, petenta invocă prevederile art. 149 alin.(1) (2) (4) din Codul fiscal:

- **În ceea ce privește incidența prevederilor legale menționate anterior în speța supusă analizei:**

Conform prevederilor legale menționate anterior, Codul fiscal stabilește un mecanism specific de ajustare a TVA dedusă inițial pentru acele bunuri de capital a căror destinației utilizare este schimbată în cadrul perioadei de ajustare.

Așa cum petenta menționa mai sus, conform unei jurisprudențe constatăte a CJUE, dreptul de deducere este un drept fundamental al sistemului de TVA și în principiu acesta nu poate fi limitat. Pe cale de consecință, situațiile în care se impune ajustarea dreptului de deducere sunt explicit menționate în Codul fiscal și trebuie interpretate în sens restrictiv.

Astfel, după cum se poate observa din prevederile legale citate mai sus, Codul fiscal nu prevede obligația persoanei impozabile de a efectua o ajustare de TVA la momentul plasării unor bunuri de capital în conservare.

Mai mult, dreptul de deducere exercitat inițial se ajustează doar în măsura în care destinația bunului de capital este schimbată în cadrul perioadei de ajustare, respectiv folosirea acestor bunuri pentru operațiuni care nu dau drept de deducere. Or, Societatea nu a schimbat destinația bunurilor de capital, Societatea nefolosindu-le pentru operațiuni care nu dau drept de deducere. Pe cale de consecință, Societatea nu se încadrează în niciuna din situațiile menționate mai sus pentru care s-ar impune efectuarea unei ajustări a TVA dedusă inițial.

Prin plasarea bunurilor în conservare, intenția Societății cu privire la aceste bunuri nu s-a schimbat și urmărește în continuare să le folosească în scopul operațiunilor taxabile, mai specific, în scopul vânzării acestora. Dovadă în acest sens este și faptul că unul din bunurile de capital plasat anterior în conservare a fost vândut de către Societate, fapt recunoscut și de către echipa de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că Societatea nu se încadrează în niciuna din situațiile menționate în Codul fiscal cu privire la ajustarea dreptului de deducere al TVA și pe cale de consecință, solicită recunoașterea dreptului de deducere al Societății pentru TVA în sumă de ... lei.

I.3.2. Cu privire la TVA în sumă de ... lei considerată a fi nedeductibilă de către echipa de inspecție fiscală, aferentă achiziției

de bunuri care ulterior au fost acordate ca premii în cadrul acțiunilor de publicitate;

Din punctul de vedere al Societății, acordarea de bunuri drept premii în cadrul unor campanii promoționale nu reprezintă livrare de bunuri și pe cale de consecință, Societatea nu are obligația de a colecta TVA suplimentar și are dreptul să deducă TVA aferentă achiziției acestor bunuri.

Cu titlu preliminar, petenta menționează faptul că în prezenta speță, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze dacă Societatea are sau nu obligația colectării TVA pentru bunurile acordate ca premii în cadrul campaniei promoționale, în conformitate de altfel cu temeiul de drept invocat în cadrul RIF (i.e. art. 128, alin.(1), (4) și (8)) și nicidecum dacă Societatea are sau nu dreptul a deduce TVA.

Codul fiscal conține prevederi specifice referitoare la acordarea bunurilor cu titlu gratuit (i.e. art.128, alin (4), respectiv (8)) conform cărora o persoană impozabilă are obligația de a autocolecta TVA în cazul acordării de bunuri cu titlu gratuit, cu excepția cazurilor în care astfel de bunuri sunt acordate în scop de reclamă.

În schimb, echipa de inspecție fiscală a invocat în cadrul RIF un temei de drept (care de altfel este aplicabil speței analizate după cum va arăta mai jos), fără însă a arăta cum se aplică aceste prevederi legale în speța analizată. Mai mult decât atât, soluția adoptată de către organul fiscal nu reflectă în fapt temeiul de drept citat.

Astfel, deși echipa de inspecție fiscală a identificat, în mod corect, prevederile legale aplicabile în speță, a concluzionat, totuși, în mod profund eronat, că Societatea nu are dreptul să deducă TVA pentru achizițiile efectuate, fapt ce nu reiese din prevederile legale identificate conform art.128 alin.(8) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.6 lit.c) prin Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare, legiuitorul lasă la latitudinea persoanei impozabile să aleagă tipurile de bunuri pe care le acordă cu titlu gratuit în scop de reclamă sau în vederea stimulării vânzărilor. Astfel, pentru a-și păstra competitivitatea și atractivitatea pe piață, Societatea a organizat o companie promoțională în perioada 25 iunie - 25 iulie 2015 în cadrul căreia au fost oferite diverse premii.

Conform regulamentului de organizare (atașat în Anexa nr. 5) a acestei campanii promoționale - regulament ce a fost, de altfel, pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală - pentru a se înscrie în concurs, participanții aveau obligația de a achiziționa un produs comercializat în mod obișnuit de Societate.

Astfel, achiziționarea produselor comercializate de Societate și înscrierea în concurs a participantului îi ofereau șansa participării la o loterie a premiilor, premii care se acordau zilnic, săptămânal sau lunar pe durata desfășurării campaniei promoționale.

Prin urmare, este evidentă legătura între acordarea de premii și activitatea economică desfășurată de Societate. Campania promoțională a fost organizată tocmai în vederea impulsivării vânzărilor, participanții la promoție fiind obligați să achiziționeze produsele Societății. Campania promoțională avea rolul să stimuleze în rândul participanților speranța unui câștig prin tragerea la sorți.

Mai mult decât atât, Societatea deține documente justificative care demonstrează că bunurile au fost acordate participanților la concurs, respectiv procese-verbale de predare-primire a bunurilor de către câștigători (Anexa nr. 6 o selecție din aceste procese verbale).

Urmare a analizării punctului de vedere depus de Societate (atașat în Anexa nr. 7), în susținerea nedeductibilității TVA aferentă achiziției de bunuri acordate sub formă de premii, echipa de inspecție fiscală menționează că, din analiza conținutului Regulamentului Oficial al campaniei promoționale, “[...] nu rezultă că furnizorul E... SRL a fost implicat în vreun fel în această campanie publicitară”.

Or, implicarea (sau nu) a acestui furnizor în Campania publicitară este irelevantă din perspectiva exercitării dreptului de deducere al TVA de către Societate.

Astfel, X nu avea niciun motiv de a menționa acest furnizor în Regulamentul de Organizare a Campaniei, întrucât acesta nu a jucat niciun rol activ. La momentul derulării campaniei promoționale, X era proprietarul bunurilor ce urmau să fie acordate ca premii și furnizorul acestora nu a fost implicat în organizarea campaniei promoționale.

Exercitarea dreptului de deducere nu este sub nicio formă condiționată de implicarea furnizorului de bunuri în operațiunile subsecvente ale Societății. În plus, se poate face ușor legătura între bunurile acordate drept premii și societatea E... SRL, aceasta fiind furnizorul bunurilor.

Nici argumentul echipei de inspecție fiscală conform căruia “*Referitor la procesele verbale de predare primire a bunurilor către câștigători, anexate (...) apare la semnătura de predare denumirea unei alte societăți (D... R...) care nu a fost menționată în regulamentul de organizare a concursului (...)*” nu poate fi acceptat. Din procesele verbale de predare-primire, atașate în Anexa nr. 6, reiese foarte clar faptul că X este societatea care acordă bunurile ca urmare a organizării campaniei “Câștigă...cu N...”, iar societatea D... R... este menționată (în anumite cazuri) în calitate de reprezentat al X.

Precizăm faptul că D... R... este o firmă de curierat și implicarea acesteia este pur administrativă, de natură să faciliteze predarea premiilor de către XCR către câștigătorii din cadrul campaniei promoționale). Având în vedere rolul administrativ al acestuia, nu era necesară includerea lui în Regulamentul oficial al campaniei promoționale.

Mai mult, considerăm că argumentele aduse de către echipa de inspecție fiscală urmare a analizării punctului de vedere nu sunt

edificatoare în susținerea caracterului nedeductibil al TVA aferentă achizițiilor de bunuri. Echipa de inspecție fiscală s-a limitat la a menționa anumite aspecte factuale de formă, fără a analiza aplicarea prevederilor legale relevante în această speță (având în vedere și faptul că concluzia adoptată de echipa de inspecție fiscală nu reflectă prevederile legale citate în cadrul RIF).

Astfel, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că: *“nu a rezultat că aceste bunuri achiziționate cu scopul declarativ de a fi acordate gratuit în cadrul unei campanii publicitare sunt legate de desfășurarea activității sale economice”*, în condițiile în care participarea la Campania promoțională a fost condiționată de achiziția unui produs al Societății.

Prin urmare, este evidentă legătura dintre campania promoțională organizată de Societatea și operațiunile taxabile ale Societății. Mai mult decât atât, astfel de situații (i.e. acordarea de bunuri (Pagina 32, para. 4 din RIF) gratuit în scop de reclamă), sunt explicit menționate în Codul fiscal - nu există obligație de autocolectare TVA (și se păstrează dreptul de deducere).

În plus, acest punct de vedere este împărtășit chiar de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, care, printr-o adresă emisă (atașată prezentei în Anexa nr. 8), confirmă că bunurile acordate cu titlu gratuit ca premii în cadrul unor concursuri prin tragere la sorți se încadrează în prevederile art. 128 alin (8), lit. e) din Codul fiscal menționat mai sus.

Argumentul echipei de inspecție fiscală conform căruia nu se poate exprima în legătură cu această adresă întrucât *“nu cunoaște datele și informațiile care au fost prezentate de respectiva societate Serviciului de asistență contribuabili din cadrul A.N.A.F.-D.G.A.M.C. în solicitarea răspunsului și dacă situația de fapt este similară cu cea XCR, [. ..]”* nu poate fi acceptat.

În realitate, în cadrul acestei adrese este prezentată clar situația de fapt și, în plus, sunt trasate anumite principii care sunt general valabile - organizarea unor campanii promoționale sub formă de loterii publicitare. Astfel, în cadrul acestei adrese, organul fiscal confirmă că acordarea bunurilor cu titlu gratuit în cadrul unor campanii promoționale nu atrage obligația colectării TVA, și se păstrează și dreptul de deducere pentru aceste bunuri.

În concluzie, acordarea de premii în cadrul concursurilor nu reprezintă o livrare de bunuri în sensul art. 128 din Codul fiscal și drept urmare Societatea nu are obligația de a colecta TVA. Mai mult, având în vedere că Societatea a achiziționat bunurile în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferentă achiziției efectuate, petenta considerând că este evidentă legătura dintre acordarea premiilor în cadrul campaniei promoționale și operațiunile taxabile ale Societății.

Pe cale de consecință, petenta susține că Societatea are dreptul să deducă TVA în sumă de ... lei aferentă acestor bunuri.

I.3.3. Cu privire la TVA în sumă de ... lei considerată a fi nedeductibilă de către echipa de inspecție fiscală, aferentă transferului de know-how;

Față de constatările organelor de inspecție fiscale, petenta susține că are dreptul să deducă TVA aferentă transferului de know-how de la X O... întrucât achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale Societății, după cum arată în cele ce urmează:

Petenta arată că este esențial faptul că prevederile legale citate în cadrul RIF, respectiv art. 7 din Codul Fiscal și Convenția OCDE nu își au aplicabilitatea în cazul de față, cât timp acesta sunt incidente doar în materia impozitelor directe, nu și în materia de TVA. Acest lucru este expres menționat chiar la art.7 din Codul fiscal: *“În înțelesul prezentului cod, **cu excepția titlului VI (TVA)**, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații”*.

Așadar, în vederea stabilirii unor eventuale obligații fiscale din perspectiva TVA trebuie luate în considerare exclusiv prevederile Titlului VI din Codul Fiscal, lucru pe care echipa de inspecție fiscală nu l-a avut în vedere.

Echipa de inspecție fiscală s-a limitat la a invoca prevederile art. 145 din Codul Fiscal (respectiv art. 297 din Noul Cod Fiscal), fără a aduce argumente pertinente în susținerea pretinsului caracter nedeductibil al TVA aferentă transferului de know-how.

- În ceea ce privește contextul, petenta arată următoarele:

În perioada supusă inspecției fiscale, fiecare dintre cele trei Societăți aveau semnat și în derulare câte un contract, respectiv acord privind transferul de expertiză (“Acord” / “Contract de licență”), încheiat cu X O..., compania-mamă a grupului X (atașate contestației în Anexa nr. 9).

Prin aceste Acorduri, X O... a transferat și continuă să transfere Societăților dreptul de a utiliza expertiza privind activitățile de producție, distribuție, marketing și vânzarea produselor.

Mai exact, cele trei acorduri (cu prevederi similare), menționează, în art.1 lit.b) că X O... transferă: *“[...] cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de”*:

(i) *Producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (“**Activitățile legate de producție**”); și*

(ii) *Procesele comerciale aferente tuturor etapelor din lanțul de producție și distribuție a lactatelor și anume: administrarea lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, activități de trezorerie, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare (“**Procesele de afaceri**”).*

Potrivit art. 12.2. din Acord, în schimbul transferului acestor cunoștințe, în baza Acordurilor de licențiere expertiză, Societățile vor plăti

către X O... o redevență care se calculează prin aplicarea a ...% pe an la prețul de vânzare net al produselor vândute.

În toate cazurile, potrivit Acordurilor, X O... rămâne proprietarul exclusiv al know-how-ului.

În ceea ce privește modalitatea de transmitere a know-how-ului, părțile au convenit ca aceasta să aibă loc prin: *“modalitatea cea mai potrivită naturii diferitelor elemente de expertiză” [...] și anume prin (dar fără a se limita la) transmiterea de documente, acces la conferințe, instruirea personalului, vizite la sediul societății, ședințe de management, acces electronic la aplicații intranet, sfaturi orale sau scrise, rezolvarea problemelor pe loc.”* (art. 4.2. din Acorduri).

Mai mult, tot în preambulul Acordurilor se precizează că *“în scopul stimulării dezvoltării, cât și diseminării beneficiilor acestei expertize”* s-au creat noi modalități, mai simple, de a transmite această expertiză la nivelul entităților naționale ale Grupului.

- În ceea ce privește prevederile legale relevante, respectiv incidența prevederilor legale menționate în speța supusă analizei, petenta reiterează aceleași prevederi legale ca și în prima contestație, aspecte prezentate la **pct. I.1.3.** (pag.44 - 47) din prezenta decizie.

De asemenea, petenta arată că Societatea a beneficiat de avantaje considerabile cu privire la capacitățile de marketing, rețea de clienți, renume pe piață, etc. ca urmare a transferului de know-how și implementării proiectelor. Acest lucru reiese din analiza fiecărui proiect în parte (de altfel, acest aspect nu a fost analizat în detaliu de către echipa de inspecție fiscală având în vedere faptul că aceasta și-a întemeiat decizia exclusiv pe baza concluziilor unei alte echipe de inspecție fiscală).

Necesitatea transferului de know-how este descrisă și la capitolul “Preambul” în Acordul de expertiză în care este menționat efortul depus de grupul X pentru dezvoltarea know-how-ului, informațiilor tehnice, etc.

- În ceea ce privește îndeplinirea condiției substanțiale - principalele proiecte în legătură cu care a fost transferat dreptul de utilizare a expertizei/know-how-ului:

Petenta susține că existența unui know-how la nivelul Societății este indispensabil în vederea derulării activităților de producție, procesare, ambalare, marketing, distribuție, etc. la cele mai înalte standarde. Or, având în vedere faptul că Grupul X are experiență semnificativă în toate aceste domenii, Societatea a utilizat know-how-ul achiziționat de la Grup în vederea desfășurării activității sale taxabile și, mai specific, în vederea implementării celor mai înalte standarde în activitatea sa.

Astfel, în cele ce urmează, petenta prezintă principalele proiecte prin intermediul cărora a fost transferat dreptul de utilizare a expertizei/know-how-ului, care demonstrează fără echivoc faptul că transferul de know-how a fost efectuat în scopul operațiunilor taxabile ale Societății.

În acest sens, petenta precizează faptul că atașează contestației toate documentele aferente fiecărui proiect, în parte, relevante pentru

analizarea exhaustivă a Societății (documente pe care inspectorii fiscali le cunoșteau), precum și:

- Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul sau "Master file", care atestă faptul că Grupul a dezvoltat un know-how considerabil, care i-a permis acestuia să fie mereu competitiv la nivel global (atașat contestației în Anexa nr. 10).
- întreaga documentație suport, atât în format electronic (CD anexa nr. 11), cât și în format fizic (anexa nr. 12 - 20) împreună cu opis pentru fiecare Societate în parte. De asemenea, documentația este, în cea mai mare parte comună pentru cele trei Societăți, cu excepția anumitor situații specifice, ce vor fi indicate în mod expres în aceste opis-uri.

De asemenea, în continuare petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, aspecte prezentate la **pct. I.1.2.3.** (pag.23 - 30) din prezenta decizie, **aspecte referitoare la analiza din perspectiva dreptului proprietății intelectuale cuprinse în Opinia juridică a prof. univ. dr. L... M..., specialist în dreptul proprietății intelectuale, respectiv în legătură cu proiectele prezentate**, petenta arătând că atașează contestației o serie de anexe cu documentația relevantă prin intermediul căreia s-a realizat transferul de know-how pentru aceste proiecte.

În consecință, petenta concluzionează că în cadrul tuturor proiectelor a avut loc transmiterea know-how-lui specific, așa cum Societățile și X O... au convenit prin Acorduri, prezentând următoarele **concluzii generale**:

- concluzia sa este susținută și de către prof. univ. dr. L... M... în Opinia juridică care a fost pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală: *"se poate concluziona că prin desfășurarea acestor proiecte s-a realizat, în executarea Contractelor de Licență, comunicare de KH - pentru care aceste societăți au plătit redevență în cuantumul stabilit contractual"* (pagina 30, punctul 143 din Opinia juridică).

- mai mult, *"prin intermediul proiectelor, X O... a realizat o comunicare de KH, utilizând în acest scop mijloace specifice de comunicare a secretelor comerciale ce au făcut obiectul acestui KH complex, și anume remitere de documente, incluzând înscrisurile care cuprind informația confidențială, manuale operative, manuale de utilizare, specificații tehnice; formarea profesională a salariaților beneficiarului prin prelegeri/prezentări, programe de instruire sau ateliere de lucru prin care s-a adus la cunoștință informația confidențială - fiecare din aceste modalități de transmitere a informației neputând fi asimilate cu prestarea de servicii."* (pagina 31 din Opinia juridică).

- reiese în mod evident legătura cu operațiunile taxabile ale Societății și beneficiul pe care implementarea proiectelor îl are asupra activității Societății (e.g. proceduri de lucru pentru a ușura munca, politici corporative, metode de implementate la nivel de Grup, strategii de marketing pentru sporirea vânzărilor, strategii de care trebuie să țină cont Societatea în efectuarea unor analize, dezvoltarea unor proceduri pentru

analiza riscurilor la nivelul Societății, instruirea reprezentanților Societății prin intermediul cursurilor online, strategii de eficientizare a costurilor, etc.).

- de altfel, acest lucru este reținut și în cadrul RIF-ului, echipa de inspecție fiscală descriind modalitatea de desfășurare a activităților și modalitatea de implementare a proiectelor (de exemplu, *“un alt mod de implementare a constat în instruirea personalului prin intermediul cursurilor organizate de reprezentanți ai Grupului”*). Așadar, pe de o parte echipa de inspecție fiscală susține că transferul de know-how nu era necesar pentru desfășurarea activității Societății dar, pe de altă parte recunoaște beneficiile pe care Societatea le-a obținut ca urmare a implementării diverselor proiecte.

În acest sens, petenta arată că este esențial de menționat faptul că know-how-ul transferat în mod continuu de la X O... la Societate a contribuit la :

- o evoluție pozitivă a indicatorilor economico-financiari la nivelul Societății;
- dezvoltarea brand-ului N... și creșterea cotei de piață;
- eficientizarea costurilor și creșterea profitabilității ;
- scăderea pierderilor tehnologice și a rebuturilor, precum și la creșterea eficienței operaționale;
- îmbunătățirea și simplificarea continuă a activităților,

reiterând aceleași aspecte ca și în prima contestație, aspecte prezentate la **pct. I.1.2.4.** (pag.34 - 38) din prezenta decizie, aspecte referitoare la:

- Implementarea know-how-ului transmis de către Grup a condus la o evoluție pozitivă a indicatorilor economico - financiari la nivelul Societății;
- Implementarea unei strategii de piață locale care a rezultat în dezvoltarea brand-ului N... și creșterea cotei de piață;
- Restructurarea activității de producție la nivelul Societăților care a contribuit la eficientizarea costurilor și la creșterea profitabilității;
- Eficientizarea activităților de producție și logistice, care a contribuit la scăderea pierderilor tehnologice și a rebuturilor, precum și la creșterea eficienței operaționale;
- Procesul de îmbunătățire și simplificare continue a activităților;

În condițiile în care transferul de know-how de la X O... către Societăți a fost, în mod evident, esențial pentru ca acestea să se dezvolte și să țină pasul cu cerințele pieței, apare ca fiind neîntemeiată opinia echipei de inspecție fiscală conform căreia achizițiile efectuate de X nu reprezintă achiziții necesare activității Societății.

Astfel, cu privire la susținerea echipei de inspecție fiscală referitoare la faptul că achiziția de servicii din perspectiva TVA nu era necesară activității Societății petenta menționează că acest aspect a fost dezbătut în cadrul mai multor cazuri judecate de către Înalta Curte de Casație și Justiție. Astfel, cu privire la persoanele competente să stabilească dacă achizițiile au fost efectuate în folosul unor operațiuni taxabile, instanța supremă a arătat în Decizia nr. 684/2013 următoarele: *“prima instanță a*

recunoscut organului fiscal o libertate de apreciere ce depășește litera legii, făcând astfel o greșită aplicare a prevederilor Codului de procedură fiscală, sub acest aspect comerciantul fiind cel care își asumă gestiunea propriei activități, stabilind operațiunile ce urmează să fie efectuate în vederea realizării de profit.”

Acest aspect a fost statuat și în Decizia nr. 1791/2012, prin care Instanța Supremă a reținut că: *“în analiza condiției privitoare la necesitatea prestării serviciilor, nu poate fi ignorant principiul libertății de gestiune al agentului economic. În virtutea acestui principiu agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice raportat și la specificul activităților desfășurate”.*

Așadar, petenta arată că persoana impozabilă este singura în măsură să stabilească ce achiziții trebuie efectuate în scopul desfășurării activității economice și nicidecum o echipă de inspecție fiscală.

- În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, petenta arată următoarele:

Cu titlu preliminar, petenta menționează că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (“CJUE”) este direct aplicabilă României în calitate de stat membru al Uniunii Europene (UE), deciziile acesteia făcând parte din acquis-ul comunitar. Regulile și principiile trasate în cadrul deciziilor emise de către CJUE sunt obligatorii la nivel european (inclusiv pentru România), fapt confirmat și de implementarea explicită în Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal a numeroase astfel de hotărâri.

Având în vedere că Societatea a utilizat serviciile din perspectiva TVA achiziționate de la Grup în scopul activităților sale taxabile, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor achiziții. Petenta menționează ca în concordanță cu jurisprudența constantă a CJUE, dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene și, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat.

În acest sens s-a pronunțat CJUE în cauza C-29/08 AB SKF, după cum urmează: *„regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.”* (par. 56). Aceeași idee a fost preluată și la paragraful 32 al cauzei C-590/13 Idexx Laboratories, precum și la paragraful 25 din cauza C-324/11 Gábor Toth.

În plus, în cauza C-124/12 Maritza East 1 EOOD, Curtea a clarificat faptul că: *“este suficient ca legătura dintre operațiunile taxabile ale unei societăți și achizițiile efectuate de aceasta să fie de natura economică pentru ca dreptul de deducere să fie exercitat.”*

În această cauză s-a decis în mod neechivoc faptul că: „ar fi contrar principiului neutralității TVA să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA referitor la cheltuieli [...] în legătura cu care este cert [...] ca au fost efectuate pentru nevoile unei activități economice ea însăși supusă TVA, [...]”. (para. 36).

Așadar, prin neacceptarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor efectuate de la X O..., **este încălcat unul dintre principiile fundamentale ale sistemului de TVA, principiul neutralității, având în vedere că este evident că achizițiile au fost efectuate de către Societate în scopul activității sale economice.**

Cu privire la susținerea echipei de inspecție fiscală referitor la faptul că : “nu s-a putut identifica legătura directă dintre perioadele de inițiere, implementare și evaluare a proiectelor și modul de emitere a facturilor” pag. 32, para 10 din RIF, respectiv Societatea plătește o sumă calculată la cifra de afaceri și “nu în funcție de numărul de proiecte, perioada sau modul de implementare a acestora”, petenta menționează următoarele:

Conform jurisprudenței CJUE: “baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primită în mod real, în acest scop de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective” (cauzele conexate C-621/10 și C-129/11 Balkan and Sea Properties ADSITS și Provadinvest OOD). Așadar, prețul plătit pentru transferul de know how este reprezentat de valoarea stabilită între părți și aceasta nu poate fi contestată de către echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, CJUE a statuat în cazul C-463/14 Asparuhovo faptul că: “nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar. În fiecare dintre cele două cauze în care s-au pronunțat hotărârile menționate, există o prestare de servicii impozabilă la care se raporta suma forfetară, independent de numărul de prestații furnizate și primite”. Această concluzie a fost adoptată în alte două cazuri judecate de către CJUE anterior - 174/00 Kennemer Golf și 151/13 Le Rayon d'Or.

Prin urmare, având în vedere concluziile CJUE menționate mai sus, nu poate fi acceptat argumentul echipei de inspecție fiscală conform căruia era necesar ca Societatea să demonstreze legătura între modul de emitere al facturilor și stabilirea prețului, în vederea exercitării dreptului de deducere aferent transferului de know-how.

De altfel, legislația de TVA nu impune stabilirea unui preț fix pe fiecare “serviciu”. Modalitatea de stabilire a prețului pentru achizițiile efectuate este stabilită exclusiv de părțile implicate în tranzacție și reprezintă, așadar, o valoare subiectivă. Mai mult, stabilirea prețului ca procent din cifra de afaceri este cea mai întâlnită metodă de stabilire a redevențelor în practică - cum este și cazul de față. Emiterea facturilor de

către X O... nu impune elaborarea unor note de calcul raportate la timpul petrecut de persoanele implicate în procesele de transfer de know-how. Prin modalitatea sa specifică de calcul, redevența nu permite identificarea unui preț fix, alocabil fiecărui proiect/training/program, etc.

Sintetizând cele de mai sus, Societatea are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate întrucât îndeplinește atât condiția de formă (i.e. deține facturile în original aferente transferului de know-how), cât și condiția de fond (i.e. utilizarea achizițiilor efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile) în vederea exercitării dreptului de deducere. Atât timp cât transferul de know how este în scopul operațiunilor taxabile, modalitatea de remunerare pentru acest transfer (stabilit conform clauzelor contractuale) nu trebuie să influențeze analiza inspectorilor fiscali în concluziile acestora cu privire la acordarea dreptului de deducere.

Luând în considerare descrierea fiecărui proiect (scop, implementare și rezultate pozitive produse în patrimoniul Societății ca urare a transferului de know-how - elemente ce au fost prezentate inspectorilor fiscali pe durata desfășurării inspecției fiscale și reiterate în cadrul contestației), este evident că Societatea a beneficiat de pe urma acestui transfer de know-how și, mai mult, a aplicat cunoștințele astfel dobândite în activitatea desfășurată de aceasta.

În ipoteza absurdă în care operațiunile facturate Societăților în baza Acordurilor de către X O... nu ar reprezenta un transfer de know-how, ci ar fi "activități specifice de administrare, control, consultanță pentru societăți afiliate mama-fiică care se deduc la nivel central, petenta dorește să punteze faptul că echipa de inspecție fiscală nu a adus argumente în vederea susținerii acestei concluzii.

Mai mult decât atât, petenta reiterează faptul că din perspectivă TVA se consideră că Societatea a achiziționat servicii, indiferent de cum este clasificată tranzacția, respectiv transfer de know-how sau alte activități (nedefinite de altfel în cadrul RIF).

Prin urmare, chiar și în cazul în care operațiunile anterior descrise nu ar reprezenta transfer de know-how, ci alte activități specifice (interpretare care, în opinia Societății, este profund eronată), Societatea are dreptul să deducă TVA aferentă acestor achiziții întrucât sunt îndeplinite cele două condiții de exercitare a dreptului de deducere, respectiv condiția de formă și condiția de fond, așa cum petenta susține că a arătat în secțiunile anterioare.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că este inacceptabilă concluzia organelor de control cu privire la tratarea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la X O... drept nedeductibilă.

Concluzia organelor de control se bazează pe o analiză formală a tranzacțiilor și pe o argumentație fără substanță, acestea rezumându-se la invocarea anumitor articole din Codul Fiscal, respectiv din Normele de aplicare a Codului Fiscal, care de altfel nici nu sunt aplicabile din punct de vedere TVA.

Pentru stabilirea tratamentului de TVA al unei tranzacții trebuie analizate exclusiv prevederile legislative (inclusiv definițiile) menționate la Titlul VI din Codul fiscal și nu prin analogie cu prevederile legislative menționate la alt titlu din Codul fiscal (i.e. prevederile ce reglementează impozitul pe profit).

Pe cale de consecință, petenta solicită să se constate faptul că Societatea are dreptul să deducă TVA în sumă de ... lei aferentă transferului de know-how de la X O....

În consecință, pentru motivele de fapt și de drept invocate în a treia contestație, petenta solicită să se dispună următoarele:

- admiterea contestației și anularea, în parte, a Deciziei de impunere și Raportului de inspecție fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina Societății, în cuantum de ... lei, stabilite cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință să se recunoască dreptul Societății la rambursarea sumei de ... lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere și să se ramburseze efectiv aceste sume.

De asemenea petenta solicită, în temeiul art. 276 alin. (5) din noul Cod de Procedură Fiscală privind posibilitatea contribuabilului de a susține oral contestația, stabilirea audienței prin indicarea datei, locului și orei la care va avea loc această susținere.

Ca probe, petenta atașează contestației, o serie de înscrisuri structurate într-un număr de 22 de anexe, cuprinse în 9 volume de bibliorafturi.

I.4. Prin a patra contestație formulată de X SA din ..., înregistrată la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta **contestă parțial obligațiile fiscale accesorii** stabilite în sarcina sa de organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, (decizie de accesorii emisă în dosarul fiscal nr. ... cu nr. .../...2017, înregistrată la societate sub nr. .../...2017), **pentru suma parțială de ... lei reprezentând:**

- ... lei dobânzii aferente TVA;
 - ... lei penalități de întârziere aferente TVA,
- invocând următoarele motive:

Referitor la aspecte generale, cu privire la descrierea situației de fapt în ceea ce privește activitatea entităților din grupul X în România, anterior fuziunii, respectiv în ceea ce privește fuziune, petenta reiterează aceleași aspecte ca și în prima contestație, aspecte sintetizate la **pct. I.1.1.** (pag.7) din prezenta decizie, iar cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, petenta reiterează aceleași aspecte ca și în a treia contestație, aspecte sintetizate la **pct. I.3.1. - A** (pag.54 - 55) din prezenta decizie.

I.4.1. Referitor la nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate - deciziile de accesorii aferente tva;

Petenta solicită, în lumina tuturor argumentelor deja prezentate în cuprinsul contestației împotriva obligației fiscale principale, organului de soluționare să constate faptul că Societatea nu datorează TVA în cuantum de ... lei, Decizia de impunere impunându-se, astfel, a fi anulată parțial, susținând următoarele :

1. Incidența principiului general de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*"

În continuare, petenta solicită organului de soluționare să constate faptul că Decizia de accesorii se impune a fi anulată parțial, pentru suma de ... lei (i.e. reprezentând accesorii aferente principalului contestat de Societate, conform tabelului atașat în Anexa nr. 4), având în vedere faptul că aceasta individualizează preținse obligații accesorii, care, potrivit principiului de drept: "*accessorium sequitur principale*" urmează soarta obligației fiscale principale, stabilită prin Decizia de impunere.

Potrivit doctrinei, acest adagiu latin este folosit pentru a exprima regula potrivit căreia bunul, contractul, dreptul sau obligația accesorie urmează soarta juridică a celui/celei principal/e, de care depinde. Acest principiu este aplicabil de asemenea în materie fiscală, stingerea unei obligații principale determinând stingerea celei accesorii.

În acord cu doctrina, s-a exprimat și jurisprudența, care, chiar în materie fiscală, constată că: "*obligațiile fiscale stabilite în sarcina reclamantei, contestate prin prezenta acțiune sunt obligații accesorii debitului principal cuprins în decizia de impunere anulată și au fost calculate tocmai prin raportare la scadența titlului executoriu care cuprinde creanțele principale; Prin urmare. accesoriul urmează soarta principalului. în speță. a obligațiilor fiscale principale*".

(petenta face trimitere la Decizia civilă nr. 546/14.05.2008, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal)

Având în vedere faptul că obligațiile fiscale impuse în sarcina Societății, prin Decizia de accesorii, reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor eronate ale inspectorilor fiscali cu privire la obligația fiscală principală (TVA), petenta solicită organului de soluționare să constate incidența, în speță, și a principiul general de drept *resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis*, în temeiul căruia se impune anularea, în parte, acestui act administrativ-fiscal subsecvent (i.e. Decizia de accesorii), ca urmare a anulării parțiale a actelor principale (i.e. Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală).

2. Nelegalitatea Deciziei de accesorii din perspectivă substanțială ;

2.1. Refacerea calcului de accesorii ca urmare a aplicării principiului general de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" :

Având la bază principiul general de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" menționat anterior, Societatea a refăcut calculul dobânzilor și a penalităților de întârziere aferente TVA.

Astfel, așa cum este prezentat în Anexa nr. 4 la contestație, Societatea a refăcut poziția de TVA de plată sau de rambursat prin excluderea sumelor de principal (TVA) contestate de Societate prin contestația fiscală formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017. Mai specific, la poziția de TVA înregistrată de Societate în fiecare lună (evidențiată pe coloana 2 din Anexa nr. 4) Societatea a adăugat doar sumele de TVA stabilite în mod suplimentar de către echipa de inspecție care nu au fost contestate (sume evidențiate pe coloana 3 din Anexa nr. 4). În urma refacerii acestor calcule a rezultat poziția corectă de TVA de plată sau de rambursat a Societății (evidențiată pe coloana 4 din Anexa nr. 4).

În urma refacerii acestor calcule a rezultat o sumă totală de dobânzi și penalități de plată în cuantum de ... lei (aferele sumelor principale din Decizia de impunere, pe care Societatea a înțeles să nu le conteste), cu mult mai mică față de suma stabilită prin Decizia de impunere, respectiv ... lei.

Prin urmare, petenta concluzionează că autoritățile fiscale au stabilit, în mod nelegal, o sumă suplimentară de accesorii de plată în cuantum de ... lei (sumă ce face obiectul contestației).

2.2. Autoritățile fiscale au calculat eronat obligațiile fiscale accesorii impuse Societății:

Independent de incidența principiului "*accesoriul urmează principalul*", petenta învederează organului de soluționare faptul că, oricum, calculele organelor fiscale sunt eronate, așa cum susține în continuare.

În acest sens, Societatea a reluat metoda de calcul folosită de inspectorii fiscali pentru stabilirea obligațiilor accesorii menționate în Decizia de impunere. În efectuarea analizei calculelor, Societatea a constatat că autoritățile fiscale au menționat în mod eronat datele scadente pentru sumele de TVA aferente lunilor noiembrie 2014, respectiv martie 2015. Această eroare a condus la majorarea dobânzilor și penalităților de întârziere.

În urma verificării calendarului pentru depunerea declarațiilor fiscale, a rezultat că data corectă pentru depunerea declarațiilor aferente lunii noiembrie 2014 este 21 decembrie 2014, în decizia de accesorii fiind menționată data de 19 decembrie.

Aceeași situație a fost identificată și în cazul declarației aferente lunii martie 2015, inspectorii fiscali menționând data de 24 aprilie 2015 ca dată scadentă, în loc de 27 aprilie 2015.

Aceste erori au condus la majorarea dobânzilor și penalităților de întârziere cu un cuantum total de ... lei (astfel cum este prezentat în Anexa nr. 5). Concluzionând, indiferent de rezultatul contestației, Societății nu trebuie să i se impute suma mai sus menționată.

Prin urmare, petenta solicită exonerarea de la plata sumei de ... lei întrucât această sumă reprezintă accesorii impuse suplimentar dintr-o eroare de calcul făcută de autoritățile fiscale.

I.4.2. Referitor la solicitarea de conexarea a contestației formulate împotriva Deciziei de accesorii la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017;

Petenta invocă art. 139 alin.(1) Cod procedură civilă și totodată, petenta solicită să se aibă în vedere prevederile art. 3 alin. (2) Cod procedură fiscală.

Având în vedere faptul că legalitatea și temeinicia Deciziei de accesorii se află în strânsă legătură cu legalitatea actului administrativ-fiscal principal reprezentat de Decizia de impunere nr. .../...2017, petenta solicită organului de soluționare să constate faptul că, în speță, este imperios necesară conexarea contestației la contestația fiscală nr. .../...2017, și soluționarea comună a celor două contestații, în scopul evitării emiterii unor soluții contrare asupra aceluiași aspecte de fapt și de drept reținute de organele fiscale.

II. Prin actele emise de organele fiscale ale Administrației județene a finanțelor publice ..., precum și ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, s-au constatat următoarele:

II.1. Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, s-au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării:

- impozit pe profit: 01.01.2008 – 31.12.2013;
- taxa pe valoarea adăugată:
 - 01.12.2008 – 28.02.2014 (pentru X SA și N... SA);
 - 01.12.2008 – 31.12.2013 (pentru I... SA).

II.1.1. Referitor la constatările fiscale de la Cap. III din RIF, cuprinse atât la impozitul pe profit, cât și la TVA;

La Cap. III – Constatări fiscale din RIF, organele de inspecție fiscală au efectuat constatări fiscale, pe care le-au cuprins, atât la impozitul pe profit, cât și la TVA, fapt pentru care în cele de urmează le vom reține o singură dată, astfel:

La data inspecției fiscale starea societății X SA a suferit modificări deoarece a fuzionat prin absorbție cu I... SA și N... SA, pe care le-a absorbit, cu data de 29.02.2016, conform hotărârii civile nr..../...2016.

Astfel, în urma adunării generale extraordinare a acționarilor din data de 23.12.2015 și a hotărârii civile nr..../...2016 se hotărește fuzionarea prin absorbție a societății N... SA, CUI ... - absorbită și a societății I... SA, CUI ... - absorbită cu societatea X SA, CUI ... - absorbantă.

În urma fuziunii societatea N... SA, CUI ... și societatea I... SA, CUI ... se radiază cu data de 29.02.2016, conform certificatului de radiere.

Deoarece cele trei societăți au avut inspecții fiscale finalizate cu decizii de impunere, decizii pe care societățile le-au contestat și pentru care soluția la contestație a fost *“desființarea parțială a deciziei de impunere... și reanalizarea situației de fapt”* și datorită faptului că cele trei societăți au fuzionat, iar în urma fuziunii a rămas X SA, CUI ..., ca societate absorbantă, refacerea inspecției fiscale se va efectua la X SA.

Astfel la:

1. X SA, CUI ...

Inspekția fiscală a cuprins perioada 01.12.2008 - 28.02.2014 la TVA și 01.01.2008-31.12.2013 la impozit pe profit. În urma inspecției fiscale s-au stabilit sume suplimentare de plată pentru care s-a emis decizia de impunere ... din data de ...2015 astfel:

- la impozit pe profit - suma de ... lei reprezentând impozit pe profit de plată stabilit suplimentar și suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale;
- la TVA - suma de ... lei reprezentând TVA de plată stabilit suplimentar și accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere și s-a emis dispoziția de măsuri nr..../...2015.

Decizia de impunere ... din data de ...2015 a fost contestată parțial, respectiv:

- la impozit pe profit a fost contestată suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și ... lei diminuarea pierderii aferente neacceptării la deducere a cheltuielilor cu redevența pentru know-how ;
- la TVA a fost contestată suma de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar aferentă contravalorii transferului de know-how pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În urma soluționării contestației s-a emis decizia nr. .../.../...2016 prin care se decide: *“desființarea parțială a deciziei de impunere ... din data de ...2015, pentru capetele de cerere referitoare:*

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008;
- ... lei diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2009-2013;
- ... lei TVA stabilit suplimentar;
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de control, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele precizate în prezenta decizie”.

Dispoziția de măsuri nr..../...2016 a fost contestată de asemenea dar, prin decizie .../...2016 se soluționează această capat de cerere și se decide respingerea contestației împotriva dispoziției de măsuri. În urma soluționării

conestației societatea prezintă documente care atestă ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..../...2016, respectiv copie după notele contabile și balanța de verificare încheiată la data de 30.06.2015.

Competența pentru refacerea inspecției fiscale a fost delegată D.G.R.F.P ..., A.J.F.P - A.I.F ... cu documentul *“Acord privind delegarea de competență”* nr. .../...2016, înregistrat la A.I.F. ... sub nr. .../...2016. În data de 13.06.2016 a fost emis avizul de inspecție fiscală nr ... și a fost întocmit ordinul de serviciu nr.....

2. N... SA, CUI ...

Inspecția fiscală a cuprins perioada 01.12.2008 - 28.02.2014 la TVA și 01.01.2008-31.12.2013 la impozit pe profit.

În urma inspecției fiscale s-au stabilit sume suplimentare de plată pentru care s-a emis decizia de impunere ... din data de ...2015 astfel:

- la impozit pe profit - suma de ... lei reprezentând impozit pe profit de plată stabilit suplimentar, accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere;
- la TVA - suma de ... lei reprezentând TVA de plată stabilit suplimentar și accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere.

Decizia de impunere ... din data de ...2015 a fost contestată parțial, respectiv:

- la impozit pe profit a fost contestată suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere;
- la TVA a fost contestată suma de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar aferentă contravalorii transferului de know-how pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În urma soluționării contestației s-a emis decizia nr. .../.../...2016 prin care se decide: *“desființarea parțială a deciziei de impunere ... din data de ...2015, pentru capetele de cerere referitoare :*

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

urmând ca organele de control, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele precizate în prezenta decizie”.

Dispoziția de măsuri nr..../...2016 a fost contestată de asemenea, dar prin decizie .../...2016 se soluționează acest capăt de cerere și se decide

respingerea contestației împotriva dispoziției de măsuri. În urma soluționării contestației societatea prezintă documente care atestă ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..../...2016, respectiv copie după notele contabile și balanța de verificare încheiată la data de 30.06.2015.

Deoarece în urma adunării generale extraordinare a acționarilor din data de 23.12.2015 se hotărăște fuzionarea firmei N... SA, CUI ... cu firma X SA, CUI ..., cu data de 01.03.2016, în urma fuziunii firma N... SA, CUI ..., fiind radiată cu data de 29.02.2016, conform certificat de radiere anexat și datorită faptului că la X SA s-a inițiat inspecția fiscală parțială pentru refacerea controlului, conform deciziei de soluționare a contestației nr. .../.../...2016, competența pentru refacerea inspecției fiscale parțiale la N... SA revine aceluiași organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P ..., A.J.F.P - A.I.F ... desemnate să efectueze și controlul la XCR SA.

Competența pentru refacerea inspecției fiscale a fost delegată D.G.R.F.P ..., A.J.F.P-A.I.F ... cu documentul "Acord privind delegarea de competență" nr. .../...2016, înregistrat la A.I.F. ... sub nr. .../...2016. În data de 13.06.2016 a fost emis avizul de inspecție fiscală nr ... și a fost întocmit ordinul de serviciu nr.... la X SA, ca societate absorbantă a celorlalte două entități.

3. I... SA, CUI ...

Inspecția fiscală a cuprins perioada 01.12.2008 - 31.12.2013 la TVA și 01.01.2008-31.12.2013 la impozit pe profit. În urma inspecției fiscale s-au stabilit sume suplimentare de plată pentru care s-a emis decizia de impunere ... din data de 24.08.2015 astfel:

- la impozit pe profit - suma de ... lei reprezentând impozit pe profit de plată stabilit suplimentar, accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere și suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale;
- la TVA - suma de ... lei reprezentând TVA de plată stabilit suplimentar și accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere.

Decizia de impunere ... din data de 24.08.2015 a fost contestată parțial, respectiv:

- la impozit pe profit a fost contestată suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, ... lei reprezentând accesorii – dobânzi și penalități de întârziere - impozit pe profit și ... lei diminuarea pierderii;
- la TVA a fost contestată suma de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar și ... lei reprezentând accesorii TVA calculate de către societate, dar suma corectă a accesoriilor datorate pentru suma suplimentară contestată, respective pentru suma de ... lei, este de ... lei – dobânzi și penalități de întârziere -TVA, suma recalculată și comunicată de A.J.F.P. ... și asupra căreia s-a pronunțat organul de soluționare a contestației.

În urma soluționării contestației s-a emis decizia nr..../...2016 prin care de decide:

“ 1. desființarea parțială a deciziei de impunere ... din data de 24.08.2015, pentru capetele de cerere referitoare :

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;*
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere impozit profit;*
- ... lei penalități de întârziere impozit profit;*
- ... lei diminuarea pierderii fiscale;*
- ... lei TVA stabilit suplimentar;*
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere TVA;*
- ... lei penalități de întârziere TVA.*

urmând ca organele de control, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele precizate în prezenta decizie”;

“ 2. respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva deciziei de impunere ... din data de 24.08.2015 pentru :

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;*
- ... lei accesorii impozit profit;*
- ... lei diminuarea pierderii fiscale;*
- ... lei TVA stabilit suplimentar;*
- ... lei accesorii TVA”.*

Organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele considerații generale:

Refacerea inspecției fiscale s-a efectuat în baza art.129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în baza deciziilor de soluționare a contestațiilor nr..../.../...2016 la X SA, nr..../.../...2016 la N... SA și nr..../...2016 la I... SA.

Competența pentru refacerea inspecției fiscale a fost delegată D.G.R.F.P ..., A.J.F.P-A.I.F ... cu documentul “Acord privind delegarea de competență” nr. .../...2016 înregistrat la A.I.F. ... sub nr. .../...2016. În data de 13.06.2016 a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. ... și a fost întocmit ordinul de serviciu nr. ... la X SA, ca societate absorbantă a celorlalte două entități.

În data de 13.06.2016 echipa de inspecție fiscală desemnată cu refacerea controlului s-a deplasat la domiciliul fiscal al societății din loc. ... în vederea înmânării unui exemplar din avizul de inspecție fiscală și în vederea începerii inspecției fiscale. La începutul inspecției fiscale echipa de control a fost formată din dna. H... și dl. R.... Ulterior echipa a fost modificată, dl. R... fiind înlocuit de dna. R... G..., în baza referatului nr..../...2016.

Deoarece nici la data prezentării echipei de control pentru începerea inspecției fiscale societatea nu avea traduse în limba română documentele invocate în susținerea contestațiilor sale s-a dispus, prin dispoziția de măsuri nr. .../...2016, traducerea acestor documente în limba română și

punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a traducerilor certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art.8 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, până la data de 31.08.2016.

În urma comunicării dispoziției de măsuri și în baza referatului pentru suspendarea inspecției fiscale nr. .../...2016, se decide suspendarea inspecției fiscale până la ducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite conform art. 127 alin.(1) lit.b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. În acest sens se emite decizia de suspendare nr..../...2016 comunicată societății în data de 24.06.2016 pe mail și prin poștă.

Cu adresa societății nr. .../...2016 înregistrată la A.J.F.P. A.I.F. sub nr. .../...2016 contribuabilul comunică faptul că a dus la îndeplinire măsurile stabilite prin dispoziția de măsuri nr. .../...2016. Prin urmare, începând cu data de 05.09.2016 se reia inspecția fiscală și se emite Comunicarea reluării inspecției fiscale nr..../...2016, document transmis societății în data de 02.09.2016.

După reluarea inspecției fiscale organele de control s-au deplasat la domiciliul fiscal al societății în vedere reluării începerii inspecției fiscale. În urma discuțiilor purtate cu reprezentatii societății verificate aceștia solicită, cu adresa .../...2016 înregistrată la A.J.F.P. - A.I.F. sub nr. .../...2016 suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării unei expertize tehnice ce urmărește clarificarea conceptului de know-how. În opinia organelor de control motivul invocat de societate pentru suspendarea inspecției fiscale nu este de natură a împiedica desfășurarea controlului, prin urmare nu este necesar ca inspecția fiscală să fie suspendată, fapt comunicat și societății cu adresa nr. .../...2016 în data de ...2016.

În data de 12.10.2016, cu adresa nr...., înregistrată la A.J.F.P. A.I.F. sub nr. .../...2016 societatea solicită anularea adresei .../...2016 și dispunerea suspendării efectuării inspecției fiscale până la efectuarea expertizei tehnice în specialitatea proprietate intelectuală, solicitând totodată și o audiență la conducerea DGRFP pentru a explica necesitatea efectuării expertizei și a suspendării inspecției fiscale. Cu adresa nr. .../...2016 emisă de AIF ... se răspunde societății: *“că adresa .../...2016 nu poate fi anulată, că nu există motive care să justifice suspendarea inspecției fiscale, societatea putând efectua expertiza fără ca aceasta să afecteze desfășurarea controlului”*, iar cu adresa .../...2016 se comunică societății că i se acordă audiența în data de 04.11.2016, ora 10 la sediul A.J.F.P.- A.I.F ... din loc. La data și ora stabilită reprezentanții societății s-au prezentat, dar argumentele aduse nu au fost în măsură a infirma opinia inspecției fiscale că nu se impune suspendarea inspecției fiscale.

Cu adresa nr..../...2016, înregistrată la A.J.F.P. A.I.F. sub nr. .../...2016 societatea comunica numele persoanei desemnate să efectueze expertiza în specialitatea proprietate intelectuală, respectiv dl. prof. univ. dr. L... M.... Cu adresa nr. .../...2016 este transmis raportul parțial al expertizei efectuate de dl. prof. univ. dr. L... M... și cu adresa nr..../...2016 este

transmis raportul final al expertizei efectuate de dl. prof. univ. dr. L... M..., prin care se menționează că raportul prezentat constituie o opinie juridică.

În perioada verificată toate societățile din România care fac obiectul prezentei inspecții fiscale au avut aceeași echipa (board) de conducere, între cele trei societăți (X SA, N... SA și I... SA) fiind încheiată Convenția tripartită nr..../...2007 potrivit căreia: „*directorii, managerii și personalul cu atribuțiuni la nivel național al fiecăreia dintre cele trei societăți îndeplinesc aceeași funcție și la celelalte două societăți*”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat că: deoarece s-a dispus refacerea inspecției fiscale la cele trei societăți pe aceeași speță, respectiv neacceptarea cheltuielilor cu redevența pentru know-how și neacceptarea TVA dedus aferent acestor tranzacții și pentru că documentele atașate contestațiilor și prezentate la control sunt identice pentru toate societățile, s-a procedat la analiza acestora, rezultatele acestei analize fiind generalizate la toate societățile, respectiv X SA, N... SA și I... SA, organele de inspecție fiscală au efectuat următoarele constatări fiscale cuprinse atât la impozitul pe profit, cât și la TVA, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că la nivel de Grup a fost întocmit un document, care prezintă proprietatea intelectuală dezvoltată de către grup, precum și modul în care aceasta este licențiată companiilor operaționale, denumit „*Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul*”. Organele de inspecție fiscală au menționat că documentul este similar pentru cele trei societăți și a fost întocmit în luna martie 2015 de către E... Y... la solicitarea FC... O... pentru a verifica respectarea, de către entitățile din grupul XC..., a principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor părților afiliate care implica proprietatea intelectuală, în conformitate cu ghidul prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale al OCDE.

Organele de inspecție fiscală au precizat că, potrivit informațiilor din Dosarul Prețurilor de Transfer prezentat de societate, toate cele trei entități din România ale Grupului au plătit către X B... BV O... redevența pentru același “know-how” în baza acordului de licențiere expertiză încheiat între X B... BV O... și fiecare societate din România, document identic pentru societățile verificate.

În acest document, referitor la imobilizări necorporale - know-how, secțiunea 6.3.2.2, se menționează:

- în ultimele decenii XC... O... a construit un know-how considerabil care a permis succesul companiei și i-a permis să rămână competitivă și pe viitor;
- know-how-ul este un termen larg care include, în general, informații confidențiale și bine păstrate sub forma de invenții, formule, modele, desene, proceduri și metode;

- know-how-ul din sfera raportului este dezvoltat, îmbunătățit și menținut sub supravegherea departamentului C&D (cercetare și dezvoltare) corporatistă.

Proprietatea intelectuală implica brevete, know-how, rețete, proceduri, cele mai bune practice, etc.

La începutul inspecției fiscale societatea a prezentat un document numit „Raportul de analiză a documentației aferente transferului de know-how intra-grup pentru perioada 2008-2013, structurat identic pentru societățile verificate și care încearcă să sintetizeze conținutul documentației aferente transferului de know-how intra-grup depusă odată cu contestația, începând cu o prezentare generală a Grupului și a activității acestuia, continuând cu descrierea sumară a proiectelor implementate în cadrul Grupului și concluzionând cu beneficiile primite de fiecare societate ca urmare a implicării Grupului în activitatea sa economică.

Din prezentarea generală a Grupului, Cap.I, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- Societățile verificate, respectiv X SA, N... SA și I... SA, sunt membre ale grupului de companii R...X...C..... NV = RFC = Grupul care are sediul central în O...;

- Activitatea principală a societăților verificate constă în fabricarea produselor lactate și ale brânzeturilor.

- Din punct de vedere operațional, părțile relevante în cadrul Grupului sunt: Sediul central, Principalul și Producătorul, astfel că:

- Sediul central stabilește strategia generală și exercită un control strategic asupra întregului Grup - RFC O..., fiind implicat în achiziții, activități de cercetare-dezvoltare și în gestionarea mărcilor la nivelul Grupului;

- Principalul este responsabil de generarea de vânzări în regiunea sa și efectuează principalele activități de marketing și vânzări, fiind implicat în gestionarea mărcilor, gestionarea produselor, cercetarea-dezvoltarea produselor, planificarea producției, logistica și gestiunea stocurilor;

- Producătorul este responsabil de fabricarea produselor pe baza criteriilor stabilite de Principal, fiind implicat în achiziția materialelor și materiilor prime și în activitățile de dezvoltare a proceselor.

- Conform strategiei de afaceri Grupul aspiră să devină cel mai profesionist, mai de succes și mai atractiv producător de lactate din lume, iar pentru aceasta a formulat strategia “R...” pentru perioada 2010-2020, printre pilonii de baza numărându-se, printre altele “Grass to glass” și “Goodness of dairy “ și a stabilit ca:

- sediul central stabilește strategia generală și exercită un control strategic asupra întregului grup, asigurându-se că toate companiile de producție și de distribuție din grup abordează siguranța și calitatea în același mod, indiferent de produsele fabricate și de locația geografică;

- Grupul impune cerințe stricte și prin intermediul monitorizării și inspecțiilor periodice acesta joacă un rol activ în îmbunătățirea continuă a proceselor sale;

- RFC O... controlează întregul lanț de producție, de la laptele brut la distribuție, cu accent pe calitate, siguranța alimentară și durabilitate operațională;

- În ceea ce privește cele trei companii producătoare românești, respectiv X SA, N... SA și I... SA, activitățile operaționale ale acestora sunt coordonate din O.... Mai specific spus, Grupul coordonează previziunile, capacitatea de producție, procesul de luare a deciziilor, din punct de vedere operațional entitățile locale fiind considerate drept o entitate unică;

- În ceea ce privește producția, reprezentanții Grupului evaluează dacă toți pașii procesului de producție sunt implementați adecvat în fabricile locale (pentru aceasta entitățile locale primind manuale și alte documentații de îndrumare care descriu, de exemplu, cum ar trebui structurat procesul de producție, câte eșantioane ar trebui verificate, ce tipuri de analize ar trebui efectuate, ce furnizori ar trebui contractați), reprezentanții Grupului vizitând fabricile o dată sau de două ori pe an pentru a examina dacă procesul de producție este realizat conform procedurilor și standardelor stabilite.

- referitor la proprietatea intelectuală:

- *“Grupul respectă filosofia conform căreia un flux deschis și nerestricționat de know-how constituie un principiu cheie pentru a stimula dezvoltarea și pentru a obține beneficii din sinergii. Astfel, toate companiile grupului trebuie să aibă acces nerestricționat la resursele de know-how din cadrul acestuia. Totodată grupul trebuie să accelereze transformarea sa într-o unitate care să poată oferi ce este mai bun, prin combinarea know-how-ului local cu experiența profesională la nivel mondial”;*

- În cadrul Grupului proprietatea intelectuală este dezvoltată de departamentul de Cercetare – Dezvoltare (“R&D”) de la nivelul Grupului, localizat în O.... Departamentul este structurat astfel încât să poată asigura o contribuție optimă la succesul strategiei globale, fiind format din echipe de dezvoltare (responsabile pentru programarea cercetării și inițierea noilor programe de cercetare), echipe de cercetare (cu rol de a dezvolta, testa și valida ipoteze care duc la informații, principii și concepte ce pot fi transformate în produse specializate), echipe de legătură între echipele de Cercetare și cele de Dezvoltare (care transpun nevoile comerciale pe termen lung identificate în cadrul echipelor de dezvoltare în agenda de cercetare strategică) și echipe de experți (care sunt foarte specializate și oferă asistență diferitelor echipe R&D asigurându-se de faptul că anumite competențe în domenii specifice, ca sensorial, ambalare, etc., vor fi îndeplinite). Sub supravegherea centrului R&D global, echipele de implementare locale realizează activități de implementare locală pentru produse și inovații dezvoltate de echipele de dezvoltare ale corporației;

- Rezultatele muncii realizate în cadrul centrului R&D sunt disponibile pentru întregul Grup și includ: un centru de schimb de informații, de gestionare a proprietății intelectuale, un birou de inovații deschise și departamente dedicate de HR, finanțe, facilități.

Ca și concepte de know-how dezvoltat la nivel de grup R&D (de echipe mixte care depun eforturi susținute în acest sens) Grupul menționează:

- Know-how de marketing - majoritatea campaniilor de marketing sunt dezvoltate la nivel central (activitățile de marketing ale companiile locale fiind limitate în general la promoții specifice teritoriului), la nivel de grup fiind dezvoltată o strategie globală, adaptată piețelor locale, astfel, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local fiind aplicat mărcilor locale - cu toate că denumirile mărcilor pot fi diferite, conceptual din spatele mărcilor este introdus la nivel global și, astfel, similar în întreaga lume;
- Know-how în domeniul relații publice și calitate: activități privind calitatea și siguranța alimentară;
- Know-how în domeniul resurse umane: dezvoltarea de noi politici și proceduri de HR, precum și consolidarea și menținerea acestora;
- Know-how în domeniul achiziții: departamentul de achiziții de la nivel global se concentrează pe reducerea costurilor materialelor achiziționate, a mărfurilor și a costurilor de capital;
- Know-how în domeniul trezorerie corporativă: dezvoltarea și întreținerea sistemelor de trezorerie, a politicilor și procedurilor specifice (optimizare rate dobânzi, politici privind numerarul, etc.);
- Know-how în domeniul finanțe și raportare: dezvoltarea proceselor financiare la nivel de grup (ex. Manualul corporativ financiar & de raportare- conține informații detaliate privind procesele financiare);
- Know-how în domeniul legal: politici și modele privind aspectele juridice dezvoltate la nivel central;
- Know-how în domeniul comunicare: dezvoltarea, îmbunătățirea și menținerea unor politici și proceduri cu privire la comunicare și sustenabilitate.

Societatea menționează că: *“know-how-ul dezvoltat la nivel de Grup și transferat care societățile verificate a fost adresat activității operaționale a acestora, care au nevoie de acest know-how pentru a-și desfășura activitățile în linie cu standardele și cerințele Grupului”*.

La Cap.II din Acord, este prezentat cadrul teoretic/legislativ cu privire la know-how, astfel:

Referitor la Redevență:

- art.7 alin.(1) pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- pct.2 alin.(10), pct.2 alin.(11) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;
- art.12 alin.(2) din Convenția Model OECD;
- par.8.4 din comentariile Convenției Model OECD;

Referitor la Know-how:

- Art.7, alin.1, pct.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- par.11 din Comentariile Convenției Model OECD;

- art.2 pct.10 din Regulamentul (CE) nr.2659/2000 al Comisiei privind aplicarea art.81 alin.3 din Tratat unor categorii de acorduri de cercetare și dezvoltare.

În cadrul unui contract de licențiere know-how: "Titularul agreează să dezvăluie Licențiatului, astfel încât acesta din urmă să poată utiliza în interes propriu, experiența și cunoștințele sale ce rămân nedivulgate publicului larg. Este recunoscut faptul că Titularului nu i se cere să joace vreun rol în aplicarea formulelor puse la dispoziția Licențiatului."

Pentru transferul de know-how, între R...X...C..... NV = RFC = Grupul, care are sediul central în O... și societățile verificate, respectiv X SA (cu data de 01.01.2003), N... SA (cu data de 01.04.2005) și I... SA (I... SA cu data de 01.04.2005), cu fiecare în parte, există încheiate Acorduri de licențiere expertiză (anexa nr.5), documente identice cu excepția denumirii societății cu care este încheiat. Conform Acordului de licențiere expertiză încheiat între X O..., în calitate de titular și X C... R... SA sau N... SA sau I... SA, în calitate de licențiate, obiectul contractului constă în faptul că titularul îi acorda licențiatului dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește:

- a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu și
- b) vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului României.

Conform Acordului, (cap.I, punctul 1 din acord) expertiza se referă la toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de:

- producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (activități legate de produse);
- procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și a băuturilor, inclusive, dar fără a se limita la marketing, managementul lanțului de distribuție, resurse umane, inovație, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ITC (procesele de afaceri) după cum sunt acestea concretizate, inter alia, în formule, rețete, modele, planuri, documente, software, desene, manuale, politici, instrucțiuni, principii directoare, programe de training, standarde, bune practice, workshopuri, baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directoare (scrise sau orale) care se află în posesia sau sub controlul Titularului și pe care le poate pune la dispoziția Licențiatului fără a-și încălca obligațiile și angajamentele față de alte persoane.

Conform cap.II, punctul 2, 2.1 din Acord: *"În baza termenilor și condițiilor prezentului Acord, Titularul îi acorda Licențiatului dreptul exclusiv de utilizare a expertizei exclusiv în ceea ce privește:*

- a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu și*
- b) vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului României.*

Conform cap.III, punctul 7 din Acord: *"Dreptul la inspecție":*

7.1 din Acord: *“Întotdeauna și pe cât de des este nevoie pentru a asigura controlul eficient și adecvat al aplicării Expertizei de către Titular, agenții și reprezentanții Titularului vor avea dreptul de a intra și inspecta premisele Licențiatului, după transmiterea unei notificări rezonabile Licențiatului (ce excepția situațiilor de urgență) pentru a testa producția și procesele comerciale ale Licențiatului.”*

7.2 din Acord: *“Titularul poate produce un raport scris al rezultatelor acestui audit și poate trimite raportul Licențiatului, ale cărui concluzii și recomandări licențiatul le va implementa în organizația sa.”*

Conform cap.III, punctul 8 din Acord: *“Obligația Licențiatului”*:

- cu cooperarea și asistența Titularului și pe cheltuiala proprie, Licențiatul va face toate eforturile pentru a obține din partea guvernelor din Teritoriu orice permisiune, licență, viza, excepție, derogare și orice alte privilegii pentru Titular și personalul său, după cum poate fi necesar sau util prestării eficiente de către Titular a obligațiilor sale în baza prezentului (acord).

Conform cap. VI, punctul 12 *“Compensație”*: 12.2 din Acord *“pentru accesarea și utilizarea expertizei, Licențiatul va plăti Titularului un procent de ...% din prețul net de vânzare a tuturor produselor vândute de către Licențiat”*.

De reținut faptul că Acordul de licențiere expertiză a fost încheiat în contextul în care:

- atât Titularul cât și Licențiatul sunt membrii ai Grupului;
- în cursul desfășurării activităților, Grupul a dezvoltat și continuă să dezvolte expertiza, cunoștințe tehnice, experiența, date, metode, procese, competențe, abilități practice și tehnici privind activitățile. În plus, Grupul a acumulat și continuă să acumuleze expertiza și abilități practice legate de procesele comerciale în toate etapele industriei lactatelor și băuturilor, concretizate, inter alia, în manuale, politici, principii directoare, programe de training, repere, bune practice, workshopuri și baze de date;
- Grupul consideră expertiza menționată mai sus ca fiind unul din principalele sale active, respectiv o imobilizare necorporală, care, pentru a putea fi recunoscută ca atare, trebuie să fie *“identificabilă”*. În scopul stimulării dezvoltării, cât și diseminării beneficiilor acestei expertize în întregul Grup și al creării de sinergii în cadrul Grupului, un flux deschis și nerestricționat al întregii expertize în Grup reprezintă un principiu director.

Organele de inspecție fiscală invocă prevederile paragraful 8.2.2, punctul 72, alin.(2) din OPANAF nr.3055/2009, preluat în OPANAF 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Echipa de inspecție fiscală care a efectuat verificarea anterioară a considerat cheltuielile cu redevențe pentru know-how drept *“cheltuieli a căror necesitate în scopul realizării de venituri nu a fost justificată și nici transferul propriu-zis de know-how nu a fost demonstrat cu documente de către Societate, prin urmare aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil”*, iar Societatea susține că deține numeroase

documente care atestă modul în care s-a concretizat punerea la dispoziție a know-how-ului de către Grup, dintre aceste documente societatea selectând o serie de proiecte pe care le-a atașat contestației, le-a tradus și pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală care efectuează inspecția.

Referitor la aceste proiecte Societatea: *“consideră că este important de subliniat faptul că mai toate proiectele desfășurate de către XC... O... au fost derulate în beneficiul tuturor companiilor din Grupul X existente în România. Datorita abordării unitare, la nivel de Grup de companii, cu privire la toate aspectele desfășurării activității economice a companiilor din Grup și urmărirea obiectivelor de calitate a produselor comercializate, know-how-ul a fost transferat către toate entitățile din România. De aceea proiectele sunt comune pentru toate entitățile din România”.*

Așa cum menționează organul de soluționare a contestației, “pentru calificarea sumelor plătite (respectiv dacă reprezintă sau nu redevență pentru know-how) este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al obiectelor contractelor încheiate, a sumelor facturate prin raportarea la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului și implementarea lui prin terți;
- fie dacă vânzătorul a prestat el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, cu luarea în considerare a tuturor documentelor relevante în speță.”

Astfel, în urma analizei efectuate de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor deținute de petentă, respectiv proiectelor prezentate de Societate și cuprinse în opis – anexat, s-au reținut următoarele:

1. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 4 - Proiect PPM:

...

2. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 5 - Proiect Controlul calității final:

...

3. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 2 - WCOM:

...

4. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 7 - CDSM:

...

5. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 6 – S&OP:

...

6. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 3 – R...:

...

7. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 8 – Managementul riscului:

...

8. În cazul documentelor justificative predate ca Atașament 9 – Alte proiecte:

...

9. Așa cum rezulta din Nota explicativă dată de dna. C... P..., în calitate de manager financiar al SC X SA, la data de 23.11.2016, **al nouălea proiect ar fi fost Programe de instruire**, documentația relevantă pusă la dispoziția organelor de controlul, conform pc.V din Opis-ul întocmit în 09.09.2016. Organele de inspecție fiscală precizează că aceste documente sunt 4 file îndosariate în care este prezentat numărul de cursanți, respectiv 176 în perioada 2008-2013, defalcați pe teme și pe luni

...

În concluzie, implementarea respectivelor metodologii de lucru, împreună cu uneltele puse la dispoziția celor trei societăți din România au fost în scopul ușurării muncii de analiză și auditări ce trebuia să le efectueze pe diverse teme Grupul în vederea implementării strategiei Globale impuse de Grup.

În urma analizării cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al obiectelor contractelor încheiate (respective Acordul de licențiere expertiza) prin raportarea la întreaga documentație prezentată de Societate (X SA, N... SA și I...SA), cu luarea în considerare a tuturor documentelor relevante în speță, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

1. prin Acordul de licențiere expertiză se statuează că:

- societatea cu care are încheiat Acordul (X SA sau N... SA sau I...SA) are dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în Teritoriu și b) vânzarea și livrarea produselor membrilor Grupului care sunt situați în afara Teritoriului (pct.2.1 din Acord), dar din documentele prezentate rezultă că toate societățile din Grup au acces la toate proiectele (acestea sunt comune tuturor societăților din Grup, așa cum menționează și dl. profesor L... M... în "Opinia juridică proprietate intelectuală"- varianta finală, pag.21, par.(90), nefiind asigurată clauza de exclusivitate prevăzută în Acord;

- Titularul (care este proprietarul Expertizei) va pune Expertiza la dispoziția Licențiatului în modalitatea cea mai adecvată (pct.4.2 din Acord), prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului se exclude în mod explicit din Acord (pct.4.3 din Acord), dar din documentele prezentate și din explicațiile date prin nota explicativă rezultă că Grupul a efectuat împreună cu echipe din cadrul Societăților toate analizele, auditările, stabilind căi de urmat pentru îmbunătățirea rezultatelor și pentru implementarea strategiei Globale impuse de Grup, prin urmare prestând servicii intra-grup care, în conformitate cu prevederile pct.41 din normele metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și

completările ulterioare, sunt suportate de către Grup, respectiv de către societatea-mamă.

- Pe durata prezentului Acord și ulterior, Licențiatul va pastra confidențialitatea tuturor informațiilor care țin de exercițiul și care nu sunt sau nu au devenit informații publice și nu va divulga aceste informații decât angajaților și reprezentanților sai de încredere(pct 9.1 din Acord), asigurându-se ca aceștia pastrează confidențialitatea Expertizei și ca folosesc informațiile doar pentru Licențiat (pct.9.2 din Acord) dar din afirmațiile reprezentanților societății și din documentele prezentate rezultă că "Grupul respecta filozofia conform căreia un flux deschis și nerestricționat de know-how constituie un principiu cheie pentru a stimula dezvoltarea și pentru a obține beneficii din sinergii. Astfel toate companiile Grupului trebuie să aibă acces nerestricționat la resursele de Know-how din cadrul Companiei", rezulta ca informațiile circula liber, oricine din cadrul Grupului (care include și Societățile din România supuse verificării) are acces la ele.

2. În urma analizării Documentelor - Proiecte puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au reținut că:

- documentele – proiectele (majoritatea prezentări power-point) sunt comune celor trei societăți verificate, respectiv X SA, N... SA și I...SA, cu excepția proiectului CDSM (Customer Development and Shopper Marketing/ Dezvoltarea Clientilor și Marketingul Cumpărătorului) care este aplicabil doar societăților X SA și N... SA. Acest lucru este confirmat și de reprezentantul societății, dna. C... P..., prin nota explicativă, răspuns la întrebarea nr.2.

- documentele – proiectele sunt dezvoltate de Grup și implementate de Grup în toate societățile care fac parte din Grup;

- implementarea proiectelor durează mai mulți ani și a fost decisă de Grup în urma unor auditări și analize efectuate împreună cu personal din cadrul societăților verificate;

- modalitatea de implementare a proiectelor a constat în întâlniri cu reprezentanți ai Grupului, care au organizat ateliere de lucru cu personalul din cadrul societăților din România, în cadrul cărora au prezentat rezultatele analizelor și auditărilor, efectuate tot împreună cu personalul societăților și s-au stabilit, de comun acord, obiective, decizii de urmat și strategii de lucru în vederea alinierii la standardele Grupului și atingerea rezultatelor așteptate de Grup. Un alt mod de implementare a constat în instruirea personalului prin intermediul cursurilor organizate de reprezentanți ai Grupului, ținute atât în diferite locații din România, O... cât și în mediul on-line.

- reprezentanții Grupului responsabili cu aceste proiecte nu s-au limitat doar la a constata pe baza auditărilor și analizelor efectuate, ci s-au ocupat și de urmărirea și verificarea implementării de către Societăți a deciziilor și strategiilor stabilite de comun acord în cadrul atelierelor de lucru, de

atingerea obiectivelor trasate și de analizarea rezultatelor obținute în urma aplicării acestor proiecte;

- deoarece proiectele sunt comune, consideram ca și informațiile (respectiv metodele de analiza și audit, procesele și procedurile de lucru și control, standardizate dezvoltate la nivel de Grup, politici corporative) transmise prin intermediul acestor proiecte sunt comune (aceleași pentru fiecare societate din Grup);

- proiectele sunt dezvoltate la nivel de Grup și sunt îmbunătățite în mod continuu în cadrul departamentului de Cercetare – Dezvoltare (R&D din O...).

3. Organele de inspecție invocă **drept cadru legislativ**, următoarele prevederi legale:

- Redevența este definită de:

- art.7 alin.(1) pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pct.2 alin.(10), pct.2 alin.(11) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

- art.12 alin.(2) din Convenția Model OECD;

- par.8.4 din comentariile Convenției Model OECD.

- Know-how-ul este definit de:

- art.7 alin.(1) pct.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- la par.11 din Comentariile Convenției Model OECD;

- art.2, pct.10 din Regulamentul (CE) nr.2659/2000 al Comisiei privind aplicarea art.81, alin.3 din Tratat unor categorii de acorduri de cercetare și dezvoltare;

În cadrul unui contract de licențiere know-how Titularul agreează să dezvăluie Licențiatului, astfel încât acesta din urmă să poată utiliza în interes propriu, experiența și cunoștințele sale ce rămân nedivulgate publicului larg. Este recunoscut faptul că Titularului nu i se cere să joace vreun rol în aplicarea formulelor puse la dispoziția Licențiatului.

Astfel, potrivit legislației fiscale din România, în categoria redevențelor intră și transferul de know-how, adică transferul oricărei informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Însă nu orice informație provenită din experiența este know-how, ci numai aceea care nu poate fi cunoscută din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii. Normele metodologice clarifică și mai mult conținutul know-how-ului, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințele dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea

cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nicio responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora.

Centralizând cele constatate și menționate mai sus, respectiv:

- Faptul că proiectele sunt comune (informațiile-expertiza transmise către toate societățile din România prin intermediul acestora sunt aceleași, respectiv aceleași metode de audit, analiză, control, procedee de lucru, politici corporatiste, etc.), fapt confirmat atât de societate, cât și de dl. prof. univ. dr. L... M..., expertul în dreptul proprietății intelectuale, contravine prevederilor pct.2.1 din Acordul de Expertiză, care precizează că societatea (X SA sau N... SA sau I...SA) are dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în Teritoriu și b) vânzarea și livrarea produselor membrilor Grupului care sunt situați în afara Teritoriului și contravin și par.8.4 din comentariile Convenției Model OECD, care precizează că atunci când se furnizează informații sau se cedează dreptul de folosință a unui tip de proprietate la care se face referire în art.12, alin.(2) din Convenția Model, persoana care deține respectivele informații / proprietate, poate decide să nu furnizeze respectivele informații sau să nu cedeze acel drept nimănui. Plățile efectuate ca și compensație pentru un astfel de acord constituie plăți efectuate pentru a asigura exclusivitatea informației respective/dreptul exclusiv de folosință al respectivei proprietăți;

- Faptul că modalitatea de implementare a proiectelor a constat în întâlniri cu reprezentanți ai Grupului, care au organizat ateliere de lucru cu personalul din cadrul societăților din România, în cadrul cărora s-au prezentat rezultatele analizelor și auditurilor, efectuate tot de ei împreună cu personalul societăților și s-au stabilit, de comun acord, obiective, decizii de urmat și strategii de lucru în vederea alinierii la standardele Grupului și atingerea rezultatelor așteptate de Grup, sau, un alt mod de implementare, a constat în instruirea personalului societăților prin intermediul cursurilor organizate de reprezentanți ai Grupului, ținute atât în diferite locații din România, O..., cât și în mediul online și mai mult, reprezentanții Grupului responsabili cu aceste proiecte nu s-au limitat doar la a face constatări pe baza auditărilor și analizelor efectuate, ci s-au ocupat și de elaborarea de strategii și obiective și de urmărirea și verificarea implementării de către Societăți a deciziilor și strategiilor stabilite de comun acord în cadrul atelierelor de lucru, de atingerea obiectivelor trasate și de analizarea rezultatelor obținute în urma aplicării acestor proiecte denota faptul că Grupul (Titularul expertizei) și-a utilizat cunoștințele și experiența pentru a executa el însuși, împreună cu personalul societăților, analizele, auditările, trasarea obiectivelor în funcție de rezultatele analizelor și urmărirea atingerii acestor obiective, elaborarea strategiilor și urmărirea rezultatelor obținute din aplicarea acestor strategii, dezvoltarea unor proceduri de identificare, evaluare și gestionare a riscurilor, fiind dezvoltată și pusă la dispoziția societăților o aplicație on-line prin care pot fi verificate situațiile de incompatibilitate în responsabilități, pentru prevenirea lor sau tratarea

celor existente, etc. Toate acestea contravin cu prevederile legale și cu normele OECD care precizează că în cadrul unui contract de licențiere know-how Titularul agreează să dezvaluie Licențiatului, astfel încât acesta din urmă să poată utiliza în interes propriu, experiența și cunoștințele sale ce rămân nedivulgate publicului larg, fiind recunoscut faptul că Titularului nu i se cere să joace vreun rol în aplicarea formulelor puse la dispoziția Licențiatului;

- Faptul că know-how înseamnă un ansamblu secret, substanțial și identificat de informații practice ne brevetate rezultate din experiențe și testate. În acest context, “secret” înseamnă că know-how-ul nu este în general cunoscut sau ușor accesibil (persoanelor din mediul care se ocupa în mod obișnuit cu acest gen de informație); “substanțial” înseamnă că aceste cunoștințe includ informații indispensabile în vederea fabricării produselor contractuale sau a folosirii procedeele contractuale; “identificat” înseamnă că aceste informații sunt descrise astfel încât pot permite, într-o mare măsură, să se verifice dacă îndeplinesc condițiile de “secret” și “substanțial”, iar din explicațiile date de societate și din documentele puse la dispoziție rezultă că expertiza transferată către toate societățile consta în procese și metode standardizate dezvoltate la nivel de Grup (proiectul WCOM), proceduri de control al calității dezvoltate de Grup, respectiv un sistem transparent de politici, standarde (proiectul QFOQUS), procese, strategii de marketing, de promovare a produselor, de stabilire a condițiilor comerciale cu clienții, metodologii de lucru (proiectul CDSM), dezvoltarea unor proceduri de identificare, evaluare și gestionare a riscurilor, fiind dezvoltată și pusă la dispoziția societăților o aplicație on-line prin care pot fi verificate situațiile de incompatibilitate în responsabilități, pentru prevenirea lor sau tratarea celor existente (proiectul Managementul riscului), proceduri și modalități de lucru dezvoltate la nivel de Grup (proiectul S&OP), proceduri, mod de lucru, ținerea de cursuri și ateliere de lucru (proiectul PPM), analize și strategii de eficientizare a costurilor (proiectul Other Projects), analize, strategii, și modalități de abordare (proiectul R...), instruirea și oferirea de informații de către Grup a reprezentanților societăților, prin intermediul cursurilor on-line (proiectul Programe de instruire), acestea neputând fi calificate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nici “secrete” – fiind cunoscute de către toate societățile din cadrul Grupului, nici “substanțiale” deoarece nu includ informații indispensabile în vederea fabricării produselor contractuale sau a folosirii procedeele contractuale și nici “identificat” deoarece nu se poate verifica nici caracterul “secret”, nici cel “substanțial” al acestora. Cu atât mai mult cu cât, pentru a putea face obiectul unui astfel de Acord de licențiere, expertiza (know-how), prin definiție (Ordin 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care preia și abroga Ordin 1752/2005), trebuie să fie identificabilă, iar pentru a îndeplini criteriul de “identificabilă” trebuie să fie separabilă, adică să poată fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată,

închiriată sau schimbată fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, ori din documentele prezentate nu rezultă acest lucru.

Totodată ar trebui să fie înregistrată la Titular ca și active (imobilizări) necorporale, așa cum prevede și IAS 20, dar Societatea (Licențiatul) menționează prin răspunsul la întrebarea nr. 4 din nota explicativă că: *“know-how-ul constituie o valoare incorporală, intangibilă și imaterială, ce nu trebuie înregistrată la organisme publice naționale și internaționale, altfel și-ar pierde caracterul secret”* și că *“la nivelul X B... BV, societate din O... care, în cadrul Grupului X, este proprietarul drepturilor de proprietate intelectuală, know-how-ul creat de acesta nu este și nu trebuie înregistrat ca și activ necorporal în registrele contabile, în conformitate cu regulile contabile ale statului olandez”*,

și ținând cont:

- că documentele analizate nu reprezintă documente care atestă transferul de Know-how, ci denotă că Grupul a prestat el însuși servicii intra-grup către societățile afiliate;

- de prevederile pct.2 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG44/2004, cu modificările și completările ulterioare, deci legiuitorul a reglementat clar situația în care dacă informațiile și cunoștințele dobândite în urma experienței acumulate de vânzător sunt utilizate de acesta pentru a presta el însuși serviciul, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, atunci este vorba de o simplă prestare de servicii și nu de redevență fiind incidente prevederile pct.41 al Titlului I - dispoziții generale din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- agentul economic are libertate deplină în a achiziționa orice servicii consideră că sunt oportune la un moment dat, însă, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(1) acestea trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și art.21 alin.(4) lit.m și respectiv în ceea ce privește TVA și ale art.145 alin.(2) lit.a).

- la cap.VII. pct.7.18 din OECD se prevede că: *“faptul că o plată a fost efectuată în favoarea unei companii afiliate pentru niște servicii declarate poate fi util pentru a stabili dacă serviciile au fost efectiv prestate, dar nu ar trebui să se aștepte ca simpla descriere a plății, ca de exemplu “onorariu de management” să fie luată ca dovadă irefutabilă a prestării unor astfel de servicii.”*

II.1.2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;

Perioada supusă verificării impozitului pe profit: 01.01.2008 – 31.12.2013.

Având în vedere cele reținute mai sus la pct. II.1.1. Referitor la constatările fiscale de la Cap. III din RIF, în ceea ce privește impozitul

pe profit, organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin au concluzionat că, în fapt, operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiză de entități afiliate societății și înregistrate de contribuabil nu reprezintă achiziții de know-how, ele reprezentând servicii intra-grup, cheltuielile cu aceste servicii fiind considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil la societățile din România, respectiv la X SA, N... SA și I... SA, ele fiind deduse la nivel central sau regional.

În consecință, prevederile legale în vigoare, documentele prezentate de societate și mențiunile organelor de soluționare a contestațiilor conduc la stabilirea, de către organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how, sumele stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare, la fiecare societate verificată, care au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale în vigoare, menținându-se de plată și în urma reverificării.

Deoarece societățile au fuzionat prin absorbție cu data de 01.03.2016, la data reverificării efectuate de organele de inspecție fiscală, fiind rămasă doar societatea X SA - care a absorbit societatea N... SA și I... SA, a fost emisă o singură decizie de impunere, la X SA - care a cuprins centralizat toate sumele de plată stabilite la cele trei societăți, astfel:

Denumire societate	Debit imp.profit	Diminuarea pierderii	-lei-
- XC... SA (XCR SA)	...	...	
- N... SA	...	0	
- I... SA	...	...	
Total sume înscrise			
în decizia de impunere	...	...	

Cu ocazia inspecției fiscale anterioare au fost stabilite sume suplimentare la impozitul pe profit prin neacceptarea la deducere a unor cheltuieli înregistrate de către societățile verificate, respectiv cheltuieli cu provizioane, cheltuieli cu sponsorizări, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu servicii HQ, cheltuieli cu distribuția ajustate pe dosarul prețurilor de transfer, cheltuieli ce redevență pentru know-how. Deoarece doar pentru cheltuielile cu redevența pentru know-how s-a decis refacerea controlului, organele de inspecție fiscală au detaliat situația privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, influențat doar de aceste cheltuieli cu redevența pentru know-how, astfel:

La X SA:

An 2008 - Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how în valoare de ... lei, considerate nedeductibile fiscal, societatea datorează un impozit pe profit în sumă de ... lei. Deoarece societatea înregistrează, la data de 01.01.2008, impozit pe profit plătit în plus în sumă de ... lei, pentru suma suplimentară de ... lei nu se datorează dobânzi/majorări și penalități de întârziere, compensându-se din suma achitată în plus. La finele perioadei,

în urma compensărilor efectuate, rămâne impozit pe profit achitat în plus în sumă de ... lei.

An 2009 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2009 pierderea fiscală după diminuare este de ... lei.

An 2010 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2010 pierderea fiscală după diminuare este de ... lei.

An 2011 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2011 pierderea fiscală după diminuare este de ... lei.

An 2012 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2012 pierderea fiscală după diminuare este de ... lei.

An 2013 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2013 pierderea fiscală cumulată pentru perioada 2009-2013, după diminuare, este de ... lei.

Centralizat, la X SA, pentru anul 2008 suma cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere este ... lei, pentru care societatea datorează un impozit pe profit, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, în sumă de ... lei și pentru perioada 2009-2013, pierderea fiscală cumulată înregistrată de societate se diminuează cu suma totală de ... lei, reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere. La data de 31.12.2013 societatea X SA înregistrează o pierdere fiscală cumulată de ... lei. Totalul cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere în perioada 2008-2013 este în sumă de ... lei.

La **N... SA** :

An 2008 - La data de 31.12.2008 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei.

An 2009 - La data de 31.12.2009 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit în sumă de ... lei.

An 2010 - La data de 31.12.2010 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată, din

care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, în sumă de ... lei.

An 2011 - La data de 31.12.2011 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, în sumă de ... lei.

An 2012 - La data de 31.12.2012 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei.

An 2013 - La data de 31.12.2013 societatea înregistrează profit. Aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, în sumă de ... lei.

Centralizat, la N..., pentru perioada 2008-2013, suma cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere este de ... lei, pentru care societatea datorează un impozit pe profit de plată, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, în sumă totală de ... lei .

La **I... (I...) SA**:

An 2008 - La data de 31.12.2008, aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală și impozit pe profit de recuperat din perioada anterioară, în sumă de ... lei (calculat procentual în funcție de ponderea cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere în total cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în urma controlului, procentul fiind aplicat asupra sumei de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar).

An 2009 - La data de 31.12.2009, aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei (calculat procentual în funcție de ponderea cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere în total cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în urma controlului, procentul fiind aplicat asupra sumei de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar).

An 2010 - La data de **30.09.2010**, aferent cheltuielilor cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei (calculat procentual în funcție de ponderea cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere în total cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în urma controlului, procentul fiind aplicat asupra sumei de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar). Pentru **trim. IV 2010** societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei,

reprezentând cheltuieli cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal se diminuează pierderea înregistrată astfel că, la data de 31.12.2010 societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în sumă de ... lei.

An 2011 - La data de 31.12.2011, aferent cheltuielilor cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei (calculat procentual în funcție de ponderea cheltuielilor cu redevență pentru know-how neacceptate la deducere în total cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în urma controlului, procentul fiind aplicat asupra sumei de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar). Organele de inspecție fiscală au menționat că a fost recuperată pierderea fiscală stabilită de către organele de inspecție fiscală pentru anul 2010 în sumă de ... lei.

An 2012 - La data de 31.12.2012, aferent cheltuielilor cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, societatea datorează un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei (calculat procentual în funcție de ponderea cheltuielilor cu redevență pentru know-how neacceptate la deducere în total cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în urma controlului, procentul fiind aplicat asupra sumei de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar).

An 2013 - Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală. La data de 31.12.2013 pierderea fiscală după diminuare, este de ... lei.

Centralizat, la I...SA, pentru perioada 2008-2013, suma cheltuielilor cu redevență pentru know-how neacceptate la deducere este de ... lei, pentru care societatea datorează un impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că situația cheltuielilor cu redevență pentru know-how neacceptate la deducere în perioada 2008-2013, a fost detaliată în anexa nr.16 la RIF, și se prezintă sintetic astfel:

Societate	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total general
XCR SA	...	...	...	...	...	...	...
N... SA	...	...	...	...	...	...	...
I... SA	...	...	...	...	...	...	...
Total pe ani	...	...	...	...	...	...	...

Astfel, în sinteză, în raportul de inspecție fiscală:

- ca și **motiv de fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au menționat că operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiză de entități afiliate societății și înregistrate de contribuabil nu reprezintă achiziții de know-how conform prevederile legale în vigoare, documentele prezentate de societate și mențiunile organelor de soluționare a contestațiilor conducând la stabilirea, de către organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a

caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how, sumele stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare, la fiecare societate verificată, menținându-se de plată și în urma reverificării, arătând că motivul de fapt este prezentat detaliat la cap. Constatări din RIF;

- ca și **temei de drept, în ceea ce privește impozitul pe profit**, organele de inspecție au invocat următoarele prevederi legale:

- art.7 alin.(1) pct.15 și pct.28, art.11 alin.(1), art.14 alin.(1), art.19 și art.21 alin.(4) lit.m) din **Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare;

- art.6 și art.14 alin.(2) din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- pct. 41 din **Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal**:

II.1.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară; Perioada supusă verificării taxei pe valoarea adăugată:

- 01.12.2008 – 28.02.2014 (pentru X SA);
- 01.12.2008 – 28.02.2014 (pentru N... SA);
- 01.12.2008 – 31.12.2013 (pentru I... SA).

Pe lângă constatările în ceea ce privește prezentarea fuziunii între X SA cu N... SA și I... SA, în ceea ce privește faptul că refacerea inspecției fiscale care se va efectua la X SA și în ceea ce privește considerentele generale, constatări reținute mai sus la **pct. II.1.1.** din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

În perioada 01.12.2008 - 28.02.2014 la X SA, și în perioada 01.12.2008 - 31.12.2013 la N... SA și I... SA, societățile au înregistrat în contabilitate facturile emise de X B... BV O... sau autofacturi în cazul I... SA reprezentând contravaloare redevență în baza Acordului de licențiere expertiză. Achiziția intracomunitară de servicii constând în redevența plătită pentru know-how este operațiune impozabilă, care are locul prestării în România potrivit art.133 din Codul Fiscal:

- până la data de 01.01.2010, locul prestări era stabilit în România conform art.133 alin.(2) lit.g) punctul 3 ;

- după data de 01.01.2010 - până la zi, locul prestării este stabilit în România, conform art.133 alin.(2) din Codul Fiscal;

Societatea (a se înțelege X SA, N... SA și I... SA) verificată a respectat prevederile legale în vigoare și a considerat că locul prestării de servicii pentru redevența facturată de X B... BV este în România și că ea este persoana obligată la plata taxei pentru această operațiune taxabilă în România (conform art.150 alin.(I) lit.b) din Codul Fiscal, până la data de 01.01.2010, iar începând cu această dată conform art.150 alin.(2)) și a efectuat plata taxei potrivit art.157 alin.(2) din Codul Fiscal, unde se prevedea până la 01.01.2010: *“Prin derogare de la prevederile alin.(1)*

persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul sau, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(1) lit.b) - g)".

Începând cu data de 01.01.2010 la art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 se prevede că: *"prin excepție de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)."*

Înregistrarea taxei de către cumpărător, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator potrivit pct.82 alin.(4) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal.

Prevederile acestui aliniat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă. Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și luând în considerare prevederile art.146 alin.(l) lit.a) și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, societatea verificată pentru a avea drept de deducere la TVA-ul aferent facturilor emise de X B... BV trebuia ca: *"serviciul să fi fost efectiv prestat în beneficiul său"*, respectiv know-how-ul să îi fi fost transferat întradevăr de către Titular, așa cum se precizează în Acordul de licențiere expertiză.

De asemenea, organele de inspecție au menționat faptul că la contestațiile formulate au fost atașate o serie de documente care, în opinia Societății ar fi documente justificate care atestă transferul de know-how.

Din analiza documentelor, referitor la TVA, organele de inspecție au reiterat aceleași aspecte care au fost cuprinse și la impozitul pe profit, aspecte reținute mai sus la pct. II.1.1. din prezenta decizie.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin concluzionează ca, în fapt, operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiză de entități afiliate societății sunt activități specifice de administrare, control, consultanța pentru societăți afiliate mamă-fiică, care se deduc la nivel central de către societatea mamă conform prevederilor legale invocate mai sus și nu reprezintă achiziții de know-how necesare activității societății cu destinația conform art.145 alin.(2) lit.a), ele reprezentând servicii intra-grup, între afiliați, care se suportă de către societatea mamă. În consecință, prevederile legale în vigoare, documentele prezentate de societate și mențiunile organelor de soluționare a contestațiilor conduc la stabilirea, de către organele de

inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a caracterului nedeductibil al TVA aferentă redevențelor pentru know-how, sumele stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare, la fiecare societate verificată, care au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale în vigoare, menținându-se de plată și în urma reverificării.

Organul de inspecție fiscală a făcut precizarea că, la calculul TVA-ului neadmis la deducere, a utilizat pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2010 cota de TVA de 19%, iar începând cu data de 01.07.2010, până la 28.02.2014 a utilizat cota de TVA de 24%, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

Deoarece societățile au fuzionat prin absorbție cu data de 01.03.2016, la data reverificării efectuate de organele de inspecție fiscală fiind rămasă doar societatea X SA, care a absorbit societatea N... SA și I... SA, a fost emisă o singură decizie de impunere, pe X SA, care a cuprins toate sumele de plată stabilite la toate societățile, astfel:

Denumire societate	Debit TVA
X SA	... lei
N... SA	... lei
I... SA	... lei
Total sume înscrise în decizia de impunere	... lei

Astfel, **în sinteză**, în raportul de inspecție fiscală:

- ca și **motiv de fapt, în ceea ce privește TVA**, organele de inspecție fiscală au menționat că din documentele prezentate și verificate rezultă că operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiza, de către entități afiliate societății nu reprezintă achiziții de know-how necesare activității societății, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a).

Prevederile legale în vigoare, documentele prezentate de societate, care trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a permite o identificare a serviciului prestat în corelație cu serviciul facturat, precum și mențiunile organelor de soluționare a contestațiilor conduc la stabilirea, de către organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a caracterului nedeductibil al TVA aferentă redevențelor pentru know-how, Societatea nereușind să probeze cu documente că ar fi avut loc un transfer de informații și cunoștințe de natura know-how-ului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare, la fiecare societate verificată se mențin de plată și în urma reverificării, arătând că motivul de fapt este prezentat detaliat la cap. Constatări din RIF.

Ca și **temei de drept, în ceea ce privește TVA**, organele de inspecție au invocat următoarele prevederi legale:

- **art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

- **art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, au fost stabilite în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **... lei** reprezentând:

- **... lei** impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **... lei** taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

II.1.2. Referitor la Dispoziția nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;

Organele de inspecție fiscală, în baza art.118 alin.(8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Dispoziția nr. .../...2017 au dispus următoarea măsură:

“1.1. MASURA: Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit - suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și va înregistra diminuarea pierderii cu suma de ... lei.”

II.2. Prin Decizia nr. .../...2017 și Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au stabilit următoarele:

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de **... lei**, astfel:

- prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

- **... lei** dobânzii aferente impozitului pe profit;
- **... lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

conform anexei la Decizie.

Prin Decizia nr. .../...2017, au fost calculate obligații fiscale accesorii pentru perioada 25.04.2008 - 25.03.2014, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și individualizat prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice

- prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală

de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost calculate accesorii pentru perioada 25.01.2009 - 25.08.2016, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
 - ... lei penalități de întârziere aferente TVA,
- conform anexei la Decizie.

Prin Decizia nr. .../...2017, au fost calculate obligațiile fiscale accesorii pentru perioada 25.01.2009 - 25.08.2016, aferente TVA stabilită suplimentar și individualizată prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice

II.3. Prin Decizia nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.03.2014 – 31.05.2016.

Verificarea s-a efectuat urmare adresei nr..../...2016 emise de Serviciul rambursări TVA din cadrul D.G.A.M.C. prin care s-a solicitat soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii mai 2016, în sumă de

Astfel, trebuie reținut faptul că prin Decizia nr. .../...2017 din TVA solicitată la rambursare în sumă de ... lei a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ... lei și a fost stabilită TVA suplimentară, respinsă la rambursare, în sumă de

Întrucât petenta contestă parțial Decizia nr. .../...2017 pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, formată din:

- ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O...,

în cele ce urmează vom reține doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste capete de cerere, astfel:

II.3.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând ajustarea TVA pentru bunurile de capital pe perioada de conservare a acestora, precum și la intrarea / ieșirea acestora din starea de conservare;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.03.2014-31.12.2015, X C... R... SA decide trecerea în stare de conservare a unor bunuri de capital, respectiv imobile și utilaje achiziționate după intrarea în

Uniunea Europeană care au o durată de funcționare de peste 5 ani/20 ani, bunuri achiziționate pentru desfășurarea activității de producție.

Din verificarea efectuată pe baza documentelor și situațiilor puse la dispoziție de societate, bunurile trecute în conservare reprezentau bunuri de capital, așa cum sunt definite la art. 125¹ alin.(1) pct.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Ulterior, în cadrul perioadei verificate, o parte din bunurile conservate au fost vândute.

Echipa de inspecție fiscală constată de asemenea că pentru cea mai mare parte din bunurile de capital trecute în conservare, care au fost achiziționate, fabricate sau puse în funcțiune după data aderării, societatea nu a efectuat ajustări de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între momentul trecerii în stare de conservare și momentul ieșirii din această stare prin vânzare.

În conformitate cu prevederile art.54 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, de aplicarea a art.149 din Codul fiscal, începând cu anul 2008, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din documentele și situațiile puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada menținerii bunurilor de capital în stare de conservare, acestea nu au mai participat la realizarea operațiunilor taxabile ale societății și implicit la obținerea de venituri supuse TVA, ci au fost folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării până când au fost vândute.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate și prevederile art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, ca urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital trecute în conservare, după următoarele reguli:

- perioada de ajustare luată în calcul este de 5 ani și respectiv 20 ani conform art.149 alin.(2) lit.a) și b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.149 alin.(3) lit.a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare, conform art.149 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal;
- organele de inspecție fiscală arată că au ținut cont și de prevederile art. 149 alin.5¹ din Codul fiscal unde se stipulează că, dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în

favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin.(5) lit.a), se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Astfel, urmare a verificării efectuate, ajustarea taxei deductibile pe perioada de conservare a utilajelor este în favoarea statului și reprezintă diferențe dintre taxa pe care societatea nu avea dreptul să o deducă la data intrării în conservare a bunurilor de capital și taxa ajustată în favoarea societății calculată de la data vânzării bunurilor de capital până la finele perioadei de ajustare.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că pentru bunurile de capital care fac obiectul ajustării taxei s-au luat în calcul:

- data intrării acestora,
- data primei utilizări,
- data trecerii în conservare,
- data ieșirii din conservare,
- perioada de ajustare luată în calcul, ajustarea efectuată în favoarea societății, ajustarea taxei în favoarea statului înregistrată de societate.

În urma ajustării efectuate, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina societății, o diferență netă de taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ... lei, rezultată prin scăderea din valoarea TVA ajustată în favoarea statului în sumă de ... lei, a sumei de ... lei, reprezentând TVA ajustată în favoarea societății, situația detaliată privind modul de calculul al ajustării de TVA pe fiecare bun de capital în parte, se regăsește în anexele nr. 16.1 și nr. 16.2.

În drept, organele de inspecție fiscale au invocat următoarele prevederi legale aplicabile în speță: art. 125¹ alin.(1) pct.3, art.149 alin.(1) lit.a) și d) alin.(2)(3)(4) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

II.3.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară aferent bunurilor oferite gratuit în cadrul acțiunilor de publicitate;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat achiziții de bunuri de la furnizorul E... SRL (1.000 buc. pedometre, 100 buc. biciclete și 10 buc. triciclete electrice) în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă de ..., cu factura nr. .../...2015. Conform informațiilor furnizate de societate, scopul achiziției a fost oferirea acestor bunuri ca și premii în cadrul campaniei promoționale pentru consumatori „Câștigă cu N... ...” desfășurată în perioada 25 iunie 2015 – 25 iulie 2015.

Conform Regulamentului Oficial al Campaniei Promoționale, organizatorul SC X SA a oferit în total 1110 premii:

“a) premii zilnice: 1000 pedometre, în valoare unitară de ... euro euro+tva

b) premii săptămânale: 100 biciclete în valoare unitară de ... euro +tva
c) premii săptămânale: 10 trotinete electrice, în valoare unitară de ... euro +tva”.

Costurile de achiziție a bunurilor acordate ca premii în cadrul campaniei au fost considerate de societate cheltuieli de reclamă și publicitate fiind înregistrate în contabilitate pe baza facturii nr..../...2015 cu valoarea totală de ... lei emisă de furnizorul E... SRL, CUI RO ... (anexa nr.20 la RIF) .

Bunurilor respective achiziționate de societate nu au fost utilizate în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată, fiind achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit în cadrul unei campanii publicitare .

Organele de inspecție fiscală au invocat art. 128, art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.9 din Titlul VI H.G 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Conform prevederilor legale prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate face dovada că bunurile acordate gratuit în cadrul unei campanii publicitare sunt legate de desfășurarea activității sale economice, în consecință, acordarea gratuită a acestora a fost considerată livrare de bunuri pentru care trebuia emisă autofaktură, și având în vedere faptul că societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri fără să emită ulterior o autofactura, societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

II.3.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă transferului de know how;

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Deciziile de soluționare a contestațiilor nr. .../...2016, nr. .../...2016 și nr. .../...2016 s-a dispus refacerea inspecției fiscale la cele trei societăți comerciale (XC... România, N... și I...) pentru perioada 01.12.2008-28.02.2014 pentru obiectivul TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu redevența pentru know-how. Deoarece aceasta categorie de cheltuieli s-a regăsit și pe perioada verificării, respectiv 01.03.2014-31.05.2016, prin Decizia nr..../...2016 s-a dispus suspendarea inspecției fiscale până la încheierea actului de control anterior pe considerentul că în aprecierea stării de fapt fiscale echipa de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere și soluția adoptată de alt organ fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.

D.G.R.F.P. ... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... a întocmit RIF-ul nr..../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 prin care s-a stabilit în sarcina SC X SA TVA suplimentar în valoare de ... lei, aferentă cheltuielilor facturate de X B... BV O... reprezentând transfer de know-how.

Având în vedere prevederile din Titlul I, art.6 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările și pe soluția adoptată de D.G.R.F.P. ... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în speța privind cheltuielile cu know-how-ul, având în vedere că nu s-au constatat diferențe între situația reală a contribuabilului de la data precedentului control până la prezentul și că situațiile de fapt sunt similare. Proiectele analizate în cadrul inspecției fiscale finalizate prin RIF-ul nr..../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 se continua în mare parte și pe perioada prezentei verificări, respectiv 01.03.2014-31.05.2016.

Pe cale de consecință, față de cele arătate mai sus, echipa de inspecție fiscală prevalându-se de prevederile art.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu constatările din .../...2017, a precizat că a tratat unitar tranzacțiile încadrate de societate pe perioada verificată ca fiind achiziții know-how.

La nivel de Grup a fost întocmit un document, care prezintă proprietatea intelectuală dezvoltată de către grup, precum și modul în care aceasta este licențiată companiilor operaționale, denumit Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul, care este comun pentru cele trei societăți comerciale și a fost întocmit în luna martie 2015 de către E... la solicitarea X C... O... pentru a verifica respectarea de către entitățile din grupul X C..., a principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor părților afiliate care implica proprietatea intelectuală, în conformitate cu ghidul prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale OCDE.

Potrivit informațiilor din acest document, cele trei entități din România ale Grupului au plătit către X B... BV O... redevență pentru același know-how în baza acordului de licențiere-expertiză încheiat între X B... BV O... și fiecare din cele trei societăți din România.

În acest document, referitor la imobilizări necorporale – know-how secțiunea 6.3.2.2 , se menționează:

- În ultimele decenii X C... O... a construit un know how considerabil care a permis succesul companiei și i-a permis să rămână competitivă și pe viitor;
- Know-how-ul este un termen larg care include, în general, informații confidențiale și bine păstrate sub forma de invenții, formule, modele, desene, proceduri și metode;
- Know-how-ul din sfera raportului este dezvoltat, îmbunătățit și menținut sub supravegherea departamentului C&D (cercetare și dezvoltare) corporatistă. Proprietatea intelectuală implică brevete, know-how, rețete, proceduri, cele mai bune practici, etc.

Ca și concepte de know-how dezvoltat la nivel de grup se menționează:

- Know-how-ul de marketing –majoritatea campaniilor de marketing sunt dezvoltate la nivel central, la nivel de grup fiind dezvoltată o strategie

globală, adaptată piețelor locale, astfel, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local fiind aplicat mărcilor locale, cu toate că denumirea mărcilor pot fi diferite, conceptul din spatele mărcilor este introdus la nivel global și astfel similar în întreaga lume;

- Know-how-ul în domeniul relațiilor publice și calitate: activități privind calitatea și siguranța alimentară;
- Know-how-ul în domeniul resurse umane: dezvoltarea de noi politici și proceduri de HR, precum și consolidarea și menținerea acestora;
- Know-how-ul în domeniul achiziții: departamentul de achiziții de la nivel global se concentrează pe reducerea costurilor materialelor achiziționate, a mărfurilor și a costurilor de capital;
- Know-how-ul în domeniul trezoreriei corporativă: dezvoltarea și întreținerea sistemelor de trezorerie, a politicilor și procedurilor specifice (optimizare rate dobânzi, politici numerar, etc)
- Know-how-ul în domeniul finanțe și raportare: dezvoltarea proceselor financiare la nivel de grup;
- Know-how-ul în domeniul legal: politici și modele privind aspectele juridice dezvoltate la nivel central;
- Know-how-ul în domeniul comunicare: dezvoltarea, îmbunătățirea și menținerea unor politici și proceduri cu privire la comunicare și sustenabilitate.

Pentru transferul de know-how, între R...X...C..... NV =RFC=Grupul și societățile verificate, a existat cu fiecare în parte câte un Acord de licențiere expertiză în ceea ce privește:

- Productia, distributia, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu;
- Vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului României;

Prin aceste Acorduri, X O... transferă Societăților dreptul de a utiliza expertiza privind activitățile de producție, distribuție, marketing și de vânzare a produselor. Pentru utilizarea expertizei (know-how-ului), societățile trebuie să plătească către X B... BV O... o redevență a cărei cuantum se calculează prin aplicarea unui procent de ...% asupra prețului de vânzare net al tuturor produselor vândute de cele trei societăți comerciale.

Potrivit SC X SA punerea la dispoziție a know-how-ului către societăți s-a efectuat în principal prin derularea propriu-zisă a unor proiecte, după cum urmează:

1. WCOM - proiect cu privire la instruirea personalului în respectarea normelor de igienă, desfășurat în cadrul fabricilor de la ... și ...
2. R... - proiect în sfera producției și analiza rentabilității fabricilor cât și în sfera vânzărilor în vederea eficientizării.
3. PROGRAME DE INSTRUIRE – cu rolul de a asigura o continuitate a pregătirii și specializării angajaților, pentru ca aceștia să fie informați

asupra tuturor strategiilor și politicilor care se implementează în cadrul Grupului.

4. PPM (TOOLBOX) - proiect pentru cercetarea și dezvoltarea de produse noi, programul toolbox fiind utilizat pentru gestionarea proiectelor.

5. PROIECTE PRIVIND CALITATEA (QFCUS) - proiect privind controlul calitatii updatat anual la nivelul fie... fabrici.

6. SALES&OPERATIONS - proiect reprezentând un proces integrat pornind de la forcast vânzări până la planul de aprovizionare.

7. CDSM - un proiect realizat prin intermediul T... T... H... ... - analize la nivel de client, strategii de lucru în acest domeniu în special pentru clienții mari.

8. RISK MANAGEMENT - proiect care cuprinde toate departamentele din cadrul companiei și se referă la transmiterea de informații, îmbunătățirea controalelor și update în funcție de eliminarea unor riscuri sau apariția altora noi.

9. ALTE PROIECTE - proiectul Competitor profit estimate sau IFT Business Case.

Organele de inspecție fiscală au menționat că proiectele au fost analizate și în actul de control încheiat anterior de către echipa din cadrul D.G.R.F.P. ... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice, pentru perioada de până la 28.02.2014, iar unele aspecte se mențin și în prezentul act de control, astfel:

- documentele-proiectele sunt dezvoltate de Grup și implementate de Grup în toate societățile care fac parte din Grup;

- implementarea proiectelor durează mai mulți ani și a fost decisă de Grup în urma unor audituri și analize efectuate împreună cu persoane din cadrul societăților verificate;

- modalitatea de implementare a proiectelor a constat în întâlniri cu reprezentanți ai Grupului, care au organizat ateliere de lucru cu personalul din cadrul societăților din România, în cadrul cărora au prezentat rezultatele analizelor și auditurilor, efectuate tot împreună cu personalul societăților și s-au stabilit, de comun acord, obiective, decizii de urmat și strategii de lucru în vederea alinierii la standardele Grupului și atingerea rezultatelor așteptate de Grup. Un alt mod de implementare a constat în instruirea personalului prin intermediul cursurilor organizate de reprezentanți ai Grupului, ținute atât în diferite locații din România, O... cât și în mediul on-line.

- proiectele sunt dezvoltate la nivel de Grup și sunt îmbunătățite în mod continuu în cadrul departamentului de Cercetare-Dezvoltare (R&D din O...).

Echipa de inspecție fiscală a menționat că nu a putut identifica legătura directă dintre perioadele de inițiere, implementare și evaluare a proiectelor și modul de emiteră a facturilor. Sumele facturate de X B... BV O... către cele trei societăți comerciale cu specificația “*know-how*” au rezultat în urma aplicării unui algoritm de calcul prestabilit (...% la prețului

de vânzare net al tuturor produselor vândute) și nu în funcție de numărul de proiecte, perioada sau modul de implementare al acestora.

Organele de inspecție fiscală concluzionează ca în fapt operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiză de entități afiliate societății sunt activități specifice de administrare, control, consultanță pentru societăți afiliate mamă-fiică, care se deduc la nivel central de către societatea mamă și nu reprezintă achiziții necesare activității SC X SA. Pentru admiterea deductibilității TVA-ului aferent cheltuielilor cu know-how-ul era necesar ca societatea să demonstreze legătura directă a acestora cu activitatea sa curentă, în opinia echipei de inspecție fiscală proiectele au un caracter general, necuantificabil și nu constituie documente justificative pentru sumele facturate prin aplicarea unui procent de ...% la volumul total al vânzărilor de produse.

În perioada verificată au fost înregistrate în evidența celor trei societăți comerciale facturi cu specificația know-how cu o valoare totală de ... lei (... euro) și TVA deductibilă aferentă în valoare de ... lei (anexa nr.23 și 23.1). Pentru aceste facturi societatea a colectat și dedus TVA de aceeași valoare, aplicând astfel taxarea inversă pentru achiziții intracomunitare de bunuri (inclusiv de imobilizări corporale) și servicii, în conformitate cu prevederile art.130¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 și prevederilor art. 308 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală arată că redevența este definită de art.7 alin.(1), pct. 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de pct.2. alin.(10) HG nr.44/2001 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de art.7 alin.1 pct.36 lit. e) din Legea nr. 227/2015, de art.12 alin.(2) din Convenția model OECD și conform comentariilor Convenției Model OECD, par. 8.4

Know-how este definit de Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și respectiv de art. 7 alin. 1 pct. 17 din Legea nr. 227/2015, par. 11 din Comentariile Convenției Model OECD .

În cadrul dreptului Uniunii Europene, art.2, pct.10 din Regulamentul (CE) nr. 2659/2000 al Comisiei privind aplicarea art.81 alin.(3) din Tratat unor categorii de acorduri de cercetare și dezvoltare prevede că:

“know-how: un ansamblu secret, substanțial și identificat de informații practice nebrevetate rezultate din experiențe și testate. În acest context, “secret” înseamnă că know-how-ul nu este în general cunoscut sau ușor accesibil (persoanelor din mediul care se ocupă în mod obișnuit cu acest gen de informație);

“substanțial” înseamnă că aceste cunoștințe includ informații indispensabile în vederea fabricării produselor contractuale sau a folosirii procedeelelor contractuale.

“identificat” înseamnă că aceste informații sunt descrise astfel încât pot permite, într-o mare măsură, să se verifice dacă îndeplinesc condițiile de “secret” și “substanțial”. ”

În cadrul unui contract de licențiere know-how” Titularul agreeaza sa dezvaluie Licentiatului, astfel incat acesta din urma sa poata utiliza în interes propriu, experienta și cunoștințele sale ce raman nedivulgate publicului larg. Este recunoscut faptul ca Titularului nu i se cere sa joace vreun rol în aplicarea formulelor puse la dispozitia Licentiatului.

Astfel potrivit legislatiei fiscale din România, în categoria redeventelor intra și transferul de know-how, adică transferul ori... informații cu privire la experienta industrială, comercială sa stiintifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărui dezvaluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Insa nu orice informație provenita din experienta este know-how , ci numai aceea care nu poate fi cunoscuta din simpla examinare a produsului și din simpla cunoastere a progresului tehnicii.

Normele metodologice clarifică și mai mult conținutul know-how-ului, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințele dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nici o responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora.

În baza art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, art.297 (4) și art.299 (1) și în consecință, față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de ... lei, reprezentând valoarea TVA deductibilă aferentă facturilor de know-how înregistrate de societate în perioada verificată.

II.4. Prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, organele fiscale au stabilit următoarele:

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au procedat la calcularea prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
 - ... lei penalități de întârziere aferente TVA,
- conform anexei la Decizie.

Prin Decizia nr. .../...2017, au fost calculate obligații fiscale accesorii, pentru perioada 25.04.2014 - 25.05.2015, aferente TVA individualizată prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

Petenta contestă parțial Decizia nr. .../...2017, pentru obligații fiscale accesorii în sumă parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarele cauzelor și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

X SA din ..., cu sediul în ..., având C.I.F. ..., înregistrată la O.R.C. ..., este reprezentată legal de dl. Y, în calitate de director financiar, și convențional, prin dna. A, respectiv dna. L, avocați în cadrul ..., cu sediul în

Contestațiile au fost formulate de petentă astfel:

1. Prin prima contestație depusă de X SA din ..., la A.J.F.P. ... înregistrată sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta contestă:

- **Decizia de impunere nr. .../...2017**, emisă organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- **Dispoziția de măsuri nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:**

- obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei;
- obligația de a înregistrarea în evidența contabilă a sumelor suplimentare stabilite la impozit pe profit și TVA:

2. Prin a doua contestație formulată de X SA din ... depusă la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. înregistrată sub nr. .../...2017, iar la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta contestă:

- **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (decizie înregistrată la societate sub .../...2017), **în sumă totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (decizie înregistrată la societate sub nr. .../...2017), **în sumă totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

3. Prin a treia contestație formulată de X SA din ... depusă la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. înregistrată sub nr. .../...2017, iar la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta contestă parțial **obligatiile fiscale principale** stabilite în sarcina sa prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:

- ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O....

4. Prin a patra contestație formulată de X SA din ..., înregistrată la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. .../...2017, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, petenta **contestă parțial obligațiile fiscale accesorii** stabilite în sarcina sa de organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, (decizie de accesorii emisă în dosarul fiscal nr. ... cu nr. .../...2017, înregistrată la societate sub nr. .../...2017), **pentru suma parțială de ... lei reprezentând:**

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

Cu privire la aspecte de procedură:

A. Referitor la susținerile contestatarei potrivit căroră: “organele de inspecție fiscală nu a respectat limitele trasate prin considerentele Deciziilor de soluționare emise pentru cele trei entități XC... România, N... și I... - încălcarea prevederilor art.129 alin.(2) din Codul de procedură fiscală”, se rețin următoarele:

În fapt, inițial Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F., prin **DECIZIA nr. .../...2016** privind soluționarea contestației depusă de I... SA, din localitatea ..., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .../...2015, a dispus următoarele:

“1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..../...2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- ... lei taxa pe valoarea adăugată,
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

și pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013, potrivit Dispoziției de măsuri nr..../...2015 emisă de aceleași organe de inspecție fiscală, 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.”,

respectiv D.G.R.F.P. Timișoara a dispus următoarele:

- prin **DECIZIA nr..../.../...2016** privind soluționarea contestației depusă de S.C. XC... România S.A. din ... și S.C. N... S.A. din ..., înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015:

„2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capetele de cerere referitoare la:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008;

... lei – diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2009 – 2013,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.”;

- prin **DECIZIA nr. .../.../...2016** privind soluționarea contestației depusă de S.C. N... S.A. din ... și S.C. XC... România S.A. din ... înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - DGSC sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015:

„2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.”,

Ulterior, urmare a desființării deciziilor de impunere, prin **Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017** încheiat de Administrația județeană a finanțelor publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au reținut că:

“Refacerea inspecției fiscale s-a efectuat în baza art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în baza deciziilor de soluționare a contestațiilor nr. .../...2016 la X SA, nr. .../...2016 la N... SA și nr..../...2016 la I... SA.”

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat, în cadrul refacerii inspecției fiscale, limitele impuse de organul de soluționare a contestațiilor, prin urmare concluziile organelor de control sunt nelegale și netemeinice, arătând că prin deciziile de soluționare s-a

dispus să se determine doar necesitatea transferului de know-how și stabilirea corectă a consecințelor contabile asupra bazei impozabile. În concluzie, prin analizarea naturii operațiunilor realizate între X O... și societățile naționale și concluzionarea că, în speță, nu este vorba de know-how, organele de control au depășit limitele stabilite prin Deciziile de soluționare și au modificat aspecte ce au fost soluționate definitiv de către organele de soluționare din cadrul DGRFP Timișoara și DGSC, încălcând prevederile art.129 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În drept, art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede următoarele:

“ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin.(3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Cu privire la procedura reverificării dispuse prin deciziile de desființare a deciziilor de impunere, organele de soluționare ale Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F și ale D.G.R.F.P. Timișoara, având în vedere prevederile art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

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

au făcut aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii....”,

coroborate cu H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”,

Astfel, legiuitorul a prevăzut că în situația desființării actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației, având în vedere strict considerentelor deciziei de soluționare.

În virtutea celor arătate mai sus, susținerea petentei că organele de inspecție fiscală nu au respectat limitele impuse de organul de soluționare a contestațiilor, susținând că: *“organele de control au analizat semnificația conceptului de know-how și incidența acestuia în speță, deși, în realitate acest aspect a fost tranșat în mod clar și fundamentat de către organele de soluționare, care au stabilit directive de refacere doar sub aspectul consecințelor contabile asupra bazei de impozitare și a necesității acestui transfer de know-how.organele de control au analizat semnificația conceptului de know-how și incidența acestuia în speță, deși, în realitate acest aspect a fost tranșat în mod clar și fundamentat de către organele de soluționare, care au stabilit directive de refacere doar sub aspectul consecințelor contabile asupra bazei de impozitare și a necesității acestui transfer de know-how”*

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât petenta a reținut eronat că organele de soluționare a contestațiilor ar fi stabilit în cuprinsul Deciziilor de soluționare a contestațiilor că transferul de know-how a fost de necontestat, aspect care este infirmat urmare analizei considerentelor Deciziilor de soluționare a contestațiilor emise de organele de soluționare ale Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F și ale D.G.R.F.P. Timișoara, dintre care enumerăm doar câteva:

1. *“din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natura să clarifice complet și clar situația petentei”;*

2. "organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă";

3. "starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinate ... se impune o reanalizare a situației de fapt";

4. "Or, în speță nu rezultă motivele concrete pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că între părți nu a existat un transfer de informații și cunoștințe de natura know-how-ului, întrucât organele de control nu au efectuat nicio analiză în sensul arătat anterior.

Astfel, trebuie reținut faptul că simpla redarea a conținutului unei note explicative dată de administratorul societății cu privire la know-how, urmată de menționarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că:

« După aproximativ o lună de la data solicitării, echipa de inspecție fiscală primește un document pentru justificarea know-how-ului, un document întocmit în luna martie 2015 de către Ernst & Young la solicitarea XC... Nederand B.V. având denumirea "Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how, care conține 94 de pagini, iar scopul său este (așa cum se precizează la pagina 5 din raport, ultimul aliniat) de a documenta respectarea principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor identificate în cadrul grupului. Dosarul prezentat reprezintă în fapt o chestiune conceptuală, generală, la nivel de grup, din care rezultă modul de organizare a diverselor centre de dezvoltare și cercetare, acțiunile întreprinse de Grup pentru a îmbunătății activitatea de producție, de marketing, fără nicio referire la modul în care S.C. XC... România S.A. a beneficiat de experiența acumulată de Grup și pentru care a plătit redevența»,

organele de inspecție fiscală concluzionând că:

« În concluzie, din analiza documentelor existente la contribuabil și a raportului pus la dispoziția organului de control ca răspuns la solicitarea din Nota explicativă, echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica modul în care Titularul a pus la dispoziția Licențiatului (S.C. XC... România S.A.) expertiza pentru care acesta a plătit redevența.» ,

nu poate reprezenta o analiză proprie și aprofundată a circumstanțelor raporturilor economice derulate între cele două părți, de natură să ducă la calificarea transferul know-how-ului și plățile efectuate drept redevențe.

având în vedere faptul că, așa cum s-a reținut și mai sus, pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al obiectelor contractelor încheiate, a sumelor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului și implementarea lui prin terți,
- fie dacă vânzătorul a presta el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului,

cu luarea în considerare tuturor documentelor relevante în speță – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru, etc., astfel încât să se poată concluziona că vânzătorul a transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului sau vânzătorul a presta el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului.

Astfel trebuie reținut și aspectul că orice activitate complexă desfășurată de o companie de genul S.C. XC... România S.A., necesită aplicarea unor proceduri tehnice complexe, care impun utilizarea unor echipamente moderne și specializate, necesită un know-how specific și apare astfel o concluzie clară că producerea unor bunuri de larg consum într-o activitate de o asemenea anvergură este indispensabilă de utilizarea și exploatarea echipamentelor tehnologice.

Rezultă că implementarea unui know-how specific activității societății nu trebuie confundată sau asimilată cu o simplă prestare a unor servicii de către terți, eventualele servicii de implementarea a know-how-ului trebuie privite ca un element accesoriu, separat și necesar al implementării know-how-ului specific.”

5. “.... urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie”

6. „(...) s-au limitat doar la precizarea că la contestația depusă, contestatarul a atașat documentația aferentă transferului de know-how de la F... B... B.V. O..., toate aceste documente sunt prezentate în limba engleză, nefiind traduse și în limba română, fără însă a solicita ca documentele depuse la contestație să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, și fără ca prin referatul nr. .../...2015 privind propunerile de soluționare a contestației să procedeze la o analiză temeinică a documentelor anexate de societate la contestație și să se pronunțe cu privire la aceste documente.”

7. „(...) Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina natura sumei plătite de N... către societatea nerezidentă olandeză, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevante în urma analizei efectuate.”

8. „ (...) Trebuie reținut totodată și aspectul că orice activitate complexă desfășurată de o companie de genul I... SA, necesită aplicarea unor proceduri tehnice complexe, care impun utilizarea unor echipamente moderne și specializate, necesită un know-how specific și apare astfel o concluzie clară că producerea unor bunuri de larg consum într-o activitate de o asemenea anvergură este indispensabilă de utilizarea și exploatarea echipamentelor tehnologice.

Prin urmare, implementarea unui know-how specific activității societății nu trebuie confundată sau asimilată cu o simplă prestare a unor servicii de către terți, eventualele servicii de implementare a know-how-ului trebuie privite ca un element accesoriu, separat și necesar al implementării know-how-ului specific.

Organul de soluționare reține că, în speță, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a contractului și a documentelor astfel încât să se poată stabili cu certitudine dacă în cauză operațiunea constând în know-how reprezintă redevență sau prestare de servicii.

Totodată, pornind de la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia "pentru deducerea cheltuielilor este necesar ca acestea să fie efectiv prestate, să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, să fie justificate prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, studii de fezabilitate, de piață sau de alte materiale corespunzătoare care să permită verificarea efectuării prestației, organul de soluționare a contestației reține că aceste prevederi legale mai sus citate, se referă la justificarea prestării efective a serviciilor prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura cheltuielilor, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, atâta timp cât documentele enumerate în raportul de inspecție fiscală, respectiv: situații de lucrări, studii de fezabilitate etc. »

9. "De asemenea, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și prevederile art. 8 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.”

10. „(...) organul de soluționare a contestației nu își poate forma convingerea că operațiunile facturate în baza acordului de autorizare know-how de entități afiliate societății, înregistrate de contribuabil în contul 612.6.2 „cheltuieli cu chiria”, reprezintă achiziții know-how necesare activității societății, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt (...)”,

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, **excepția ridicată de petentă**, cu privire la faptul că la refacerea inspecției fiscale au fost încălcate prevederile art.129 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, prin nerespectarea limitelor trasate prin considerentele Deciziilor de

soluționare ale contestațiilor emise pentru cele trei entități XC... România, N... și I..., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. Referitor la susținerile contestatarei privind nerespectarea de către organele fiscale a prevederilor legale ce reglementează desfășurarea inspecțiilor fiscale,

Față de susținerile petentei în ceea ce privește: *“lipsa rolul activ al Autorității în examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante - nerespectarea prevederilor art. 7 și art. 118 din Codul de Procedură Fiscală”, iar “organul fiscal nu a stabilit în mod corect și complet starea de fapt fiscală - nerespectarea prevederilor art. 6 alin.(1) și art. 55 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, consecință directă a neexercitării rolului activ”, precum și la faptul că: “Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu răspund rigorilor formale instituite de art. 46 și art. 73 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală - actele administrativ - fiscale contestate nu sunt motivate, atrăgând nulitatea actului” , se rețin următoarele:*

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

„ART.6 Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil / plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului / plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da

posibilitatea contribuabilului / plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

„ART.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului / plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului / plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

„Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la:

- numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal,

- numele și prenumele ori denumirea contribuabilului / plătitorului, a

- obiectului actului administrativ sau a

- semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin.(6), precum și

- organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului / plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin.(1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

„ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului / plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

„ART.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

„ART.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

„ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului / plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului / plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului / plătitorului supus inspecției sau

altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului / plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil / plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

„ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare. Condițiile pentru întocmirea programelor se aprobă astfel:

a) prin ordin al președintelui A.N.A.F., în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal central;

b) prin acte ale autorităților administrației publice locale emise în condițiile legii, în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal local.

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.(...)

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

(7) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru

inspecția fiscală. În declarație se menționează și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil / plătitor. (...)”

„ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului / plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte. (...)”

Astfel, în considerarea prevederilor legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale. Ori, având în vedere cele de mai sus, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor justificative prezentate de societate privind cheltuielile înregistrate în contabilitate, motiv pentru care le-au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin.

În ceea ce privește susținerea societății contestatăre potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu și-au motivat decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, se reține faptul că acest argument nu poate fi avut în vedere în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție documente oferite de agentul economic, precum și documentele atașate la contestații, stabilirea obligațiilor suplimentare fiind rezultatul propriului demers de interpretare și aplicare a legii la situația de fapt.

Așadar, din analiza raportului de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție au stabilit suplimentar impozit pe profit și TVA în sarcina petentei în baza documentelor și informațiilor prezentate de aceasta, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt

indicate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală (așa cum s-a reținut mai sus la **pct.II.** din prezenta decizie), iar motivele de drept au fost preluate și indicate expres și în deciziile de impunere contestate.

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit.a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența. În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulative a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea în *concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt indicate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și indicate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus la **pct.III lit.A. și B.**, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei excepțiile de formă ridicate de contestatară, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestațiilor formulate de X SA din ... împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

C. Cu privire la solicitarea petentei privind susținerea orală a contestațiilor cu aplicarea prevederii de la art. 276 alin.(5) din Codul de procedura fiscală, se rețin următoarele:

Petenta a solicitat, în temeiul art. 276 alin. (5) din noul Cod de Procedură Fiscală privind posibilitatea contribuabilului de a susține oral contestațiile împotriva deciziilor de impunere, stabilirea audienței prin indicarea datei, locului și orei la care vor avea loc aceste susțineri.

În speță, sunt incidente prevederile pct. 9.12 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.12. Solicitarea privind susținerea orală a contestației poate fi formulată în cuprinsul contestației sau prin cerere separată, o singură dată în cadrul procedurii de soluționare a contestației. Contestatorul va putea aduce lămuriri suplimentare cu privire la argumentele din cuprinsul contestației și documente prin care înțelege să își probeze afirmațiile. Susținerile contestatorului și ale reprezentantului organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat vor fi consemnate într-o minută, ce va fi anexată la dosarul contestației.”

D.G.R.F.P. Timișoara a informat atât X SA, reprezentată prin ... din ..., cât și Administrația județeană a finanțelor publice ... - Inspecția Fiscală, respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Inspecția Fiscală, asupra faptului că susținerile orale ale contestațiilor vor avea loc la data de 24.08.2017(pentru prima contestație), respectiv la data de 23.11.2017 (pentru a treia contestație), la sediul ANAF, situat în incinta DRV ...

Pentru susținere orală a primei contestații care a avut loc la data de 24.08.2017, au participat:

- din partea X SA a fost prezent dl. Y, în calitate de director financiar, societatea fiind reprezentată de ... din ..., prin dna. avocat L... I..., care a prezentat împuternicirea avocațială seria ... nr. .../... în original, precum și dna. S... și dna. E... din partea D..., în baza împuternicirii din data de 17.08.2017, respectiv 22.08.2017, fiind îndeplinite astfel dispozițiile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- din partea Administrației județene a finanțelor publice ... au fost prezente din echipa de inspecție fiscală care a emis actul atacat, d-nele. G... H... și R... G...
- din partea D.G.R.F.P. Timișoara, reprezentații structurii de soluționare a contestațiilor,

iar urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat Minuta ședinței din data de 24.08.2017.

Pentru susținere orală a celei de a doua contestații care a avut loc la data de 23.11.2017, au participat:

- din partea X SA, reprezentată de ... din ..., prin dna. avocat L... I... și dna. avocat O... M..., care au prezentat împuternicirea avocațială seria ... nr. .../... în original, fiind îndeplinite astfel dispozițiile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- din partea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost prezentă d-na. R... M... R... din partea echipei de inspecție fiscală care a emis actul atacat;
- din partea D.G.R.F.P. Timișoara, au fost prezenți reprezentanții structurii de soluționare a contestațiilor,

iar urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat Minuta ședinței din data de 23.11.2017.

Ținând cont de faptul că urmare susținerii orale a contestației desfășurată în data 24.08.2017, s-a încheiat Minuta ședinței, prin care s-au reiterat o serie de argumente în motivarea contestației, în scopul clarificării stării de fapt prin raportare la normele legale invocate în cuprinsul contestației, reiterate cu ocazia susținerii orale a acesteia, precum și cele consemnate în actul contestat, D.G.R.F.P. Timișoara, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 din Codul de procedură fiscală, cu adresa nr. .../...2017 a solicitat Administrației județene a finanțelor publice ... - Inspecție Fiscală, completarea referatului nr. .../...2017 privind propunerea de soluționare a contestației cu punctul de vedere asupra tuturor motivelor de fapt și de drept, a documentelor invocate de petentă prin contestație, precum și cele reținute prin Minuta ședinței încheiată urmare a susținerii orale a contestației, termenul de soluționare prelungindu-se în condițiile art. 76 din Codul de procedură fiscală.

A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../...2017 a transmis Referatul nr. .../...2017 privind Completarea nr. .../...2017 la referatul nr. .../...2017 privind propunerea de soluționare a contestației.

Asupra fondului cauzei:

III.1. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, respectiv a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...2017, respectiv prin Decizia de impunere nr. .../...2017, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, din susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală rezultă aspecte contradictorii, iar documentele

existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 care a stat la baza emiterii de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ... a **Deciziei de impunere nr. .../...2017** și **Dispoziției de măsuri nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2013, cheltuieli cu redevența pentru know-how în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), precizând că așa cum au prezentat detaliat la cap. Constatări din RIF, operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiză de entități afiliate societății și înregistrate de contribuabil nu reprezintă achiziții de know-how conform prevederilor legale în vigoare, documentele prezentate de societate și mențiunile organelor de soluționare a contestațiilor conducând la stabilirea, de către organele de inspecție fiscală, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how, sumele stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare, la fiecare societate verificată, menținându-se de plată și în urma reverificării. Având în vedere că societățile au fuzionat prin absorbție cu data de 01.03.2016, la data reverificării efectuate de organele de inspecție fiscală fiind rămasă doar societatea X SA, care a absorbit societatea N... SA și I... SA, a fost emisă o singură decizie de impunere, pe X SA, care a cuprins toate sumele de plată stabilite la toate societățile, astfel:

- la **X SA**, pentru anul 2008 suma cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere este ... lei, pentru care societatea datorează un **impozit pe profit**, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, **în sumă de ... lei** și pentru perioada 2009-2013, **pierdere fiscală cumulată înregistrată de societate se diminuează cu suma totală de ... lei**, reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere. La data de 31.12.2013 societatea X SA înregistrează o pierdere fiscală cumulată de ... lei. Totalul cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere în perioada 2008-2013 este în sumă de ... lei.

- la **N...**, pentru perioada 2008-2013, suma cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere este de ... lei, pentru care societatea datorează un **impozit pe profit de plată**, din care au fost scăzute sponsorizări acordate în limita legală, **în sumă totală de ... lei**.

- la **I...SA**, pentru perioada 2008-2013, suma cheltuielilor cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere este de ... lei, pentru care societatea datorează un **impozit pe profit în sumă totală de ... lei**,

iar în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au arătat că din documentele prezentate și verificate rezultă că operațiunile facturate în baza Acordului de licențiere expertiza, de către entități afiliate societății nu

reprezintă achiziții de know-how necesare activității societății, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a), și nu au acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, astfel:

- ... lei pentru X SA;
- ... lei pentru N... SA;
- ... lei pentru I... SA

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 care a stat la baza emiterii de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală a **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată au fost înregistrate în evidența celor trei societăți comerciale facturi cu specificația know-how cu o valoare totală de ... lei (... euro) și TVA deductibilă aferentă în valoare de ... lei, și conform prevederilor din Titlul I, art.6 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările plecând de la constatările inspecției fiscale care a emis Decizia de impunere nr. .../...2017 din cadrul D.G.R.F.P. ... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în speța privind cheltuielile cu know-how-ul, având în vedere că nu s-au constatat diferențe între situația reală a contribuabilului de la data precedentului control până la inspecția fiscală efectuată de DGAMC și că situațiile de fapt sunt similare. Proiectele analizate în cadrul inspecției fiscale finalizate prin RIF-ul nr..../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 se continua în mare parte și pe perioada verificării efectuate de DGAMC, respectiv 01.03.2014 - 31.05.2016, echipa de inspecție fiscală a reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, art.297 (4) și art.299 (1) și în consecință, organele de inspecție fiscală **nu au admis petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei reprezentând valoarea TVA deductibilă aferentă facturilor de know-how** înregistrate de societate în perioada verificată.

Prin contestațiile formulate, în sinteza celor reținute la **pct. I.1.** din prezenta decizie, petenta susține următoarele:

- **în ceea ce privește impozitul pe profit** petenta consideră că în speță sunt relevante prevederile art.7 alin.(1) pct.15 și pct. 28 din Codul fiscal, prevederile Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal (pentru art.115 alin.(1) lit.d) din Titlul V, Capitolul 1), pct.2 (10) și pct. 2 (11)).

Petenta invocă și faptul că prin Convenția Model se prevede că termenul de “*redevențe*” înseamnă “plăți de orice natură, primite drept compensație pentru utilizarea sau dreptul de utilizare a oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra

fl...elor cinematografice, a oricărui brevet de invenții, marcă comercială, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu sau pentru informații referitoare la experiența industrială, comercială sau științifică.” (art. 12 alin.(2) din Convenția Model).

Pentru interpretarea acestei definiții, petenta citează Paragraful 11, Paragraful 11.1, Paragraful 11.2 și Paragraful 11.3 din Comentariile OCDE la Convenția Model.

Petenta invocă și art.12 alin. (4) din Convenția de Evitare a Dublei Impuneri România – O....

De asemenea petenta invocă dispozițiile Capitolului VI - paragraful 6.5, Capitolului VI - paragraful 6.16 din Prevederile Linilor directe privind prețurile de transfer emise de OCDE, precizând că acestea trebuie interpretate în mod coroborat, atât normelor specific dreptului proprietății intelectuale, cât și cele specifice dreptului fiscal, pentru a se putea contura o imagine completă a acestei noțiuni.

- **în ceea ce privește TVA**, societatea consideră că are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al TVA aferentă transferului de know-how de la X O... întrucât achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale Societății.

În opinia Societății transferul de know – how este în mod clar considerat din perspectiva TVA ca o prestare de serviciu, dar această încadrare nu confera în mod automat caracteristicile generale ale unui serviciu standard care poate fi documentat cu documente explicit menționate în Codul Fiscal. Prin urmare, în accepțiunea Societății, documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală spre analiza sunt de natură să demonstreze că transferul de know-how s-a efectuat și proiectele au fost implementate la nivelul Societății cu scopul de a îmbunătăți activitățile desfășurate de aceasta. Astfel acest serviciu îndeplinește atât condiția formală, cât și condiția substanțială pentru a permite deducerea TVA.

Societatea menționează că în concordanță cu jurisprudența C.J.U.E. dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, instituit prin legislația U.E. și în principiu nu poate fi limitat și se exercita imediat.

Societatea consideră că are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate și că nu era necesar să demonstreze legătura între modul de emitere a facturilor (și stabilirea prețului) și modalitatea de implementare a proiectelor, deoarece conform jurisprudenței C.J.U.E. prețul plătit pentru transferul de know-how reprezintă valoarea stabilită între parti și aceasta nu poate fi contestată de echipa de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile potrivit art.1, art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.1 - (4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat”.

“Art.7 - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra fi...elor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare”.

Mai mult, legiuitorul din România a venit să reglementeze termenul redevență și în sensul veniturilor impozabile obținute din România, respectiv venituri din redevențe, la art.115 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulând:

“Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

d) redevențe de la un rezident;”

“Art. 118. - (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2).

În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. [...]”.

precum și prevederile art.1, art. 7 alin. 1 pct. 17 și pct.36 lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.

(3) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat.”

„ART.7 Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

17. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;(…)

36. redevență:

(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

e) orice know-how;

Potrivit **art.21 alin.(1)** din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Art.21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, precum și **art.25 alin.(1)** din **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal** (în vigoare de la data de 01.01.2016), se prevede:

“Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin Legea nr. 29/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale, la art.12 (4) se prevede:

“Termenul redevențe, folosit în prezentul articol, înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra fl...elor de cinematograf sau fl...elor, înregistrărilor pe bandă ori asupra altor modalități de transmitere folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune ori asupra altor modalități de transmisie, orice patent, marcă de comerț, desen sau model plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer ori pentru informații referitoare în experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

Cu privire la clarificarea termenului redevență, la pct.2 din Normele metodologice date în aplicarea art.115 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se aduc următoarele precizări:

“2. (1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.

(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească

cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.

(11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență”.

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

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

a) operațiuni taxabile;”

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

Pentru perioada de după 01.01.2016, în speță sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

“art.297 (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“art.299 (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”,

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

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

Astfel, potrivit prevederilor legislației fiscale din România, în categoria redevențelor intră și transferul de know-how, adică transferul oricărei informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Însă nu orice informație provenită din experiență este know-how, ci numai aceea care nu poate fi cunoscută din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii.

Normele metodologice anterior citate clarifică și mai mult conținutul know-how-lui, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințe dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nicio responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora.

De asemenea, important în speța de față este faptul că legiuitorul a reglementat și situația în care dacă informațiile și cunoștințele dobândite în urma experienței acumulate de vânzător sunt utilizate de acesta pentru a presta el însuși serviciul, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, atunci este vorba de o simplă prestare de servicii și nu de redevență, după cum reiese cu suficientă claritate din prevederile pct.2 alin.(11) din Normele metodologice.

Mai mult, aceste considerații vizând legislația fiscală internă se au în vedere și atunci când se aplică o convenție de evitare a dublei impuneri, în măsura în care respectiva convenție nu conține dispoziții mai favorabile pentru contribuabili.

Prin urmare, doar în măsura în care părțile implicate (vânzătorul și cumpărătorul) nu califică ele însele obiectul unui contract ca fiind transfer de know-how, și implicit, sumele achitate în cadrul contractului drept

redevență, pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al sumelor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului,
- fie dacă vânzătorul a prestat el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului,

cu luarea în considerare tuturor documentelor relevante în speță – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru, etc., astfel încât să se poată concluziona că părțile au transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului.

Prin urmare, implementarea unui know-how specific activității societății nu trebuie confundată sau asimilată cu o simplă prestare a unor servicii de către terți, eventualele servicii de implementare a know-how-ului trebuie privite ca un element accesoriu, separat și necesar al implementării know-how-ului specific, sau cu alocarea de costuri între societatea mamă din O... și societatea fiică din România.

Totodată, pornind de la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia “că documentele analizate nu reprezintă documente care atestă transferul de Know-how, ci denotă că Grupul a prestat el însuși servicii intra-grup către societățile afiliate”, organul de soluționare a contestației reține că având în vedere sintagma „*sau orice alte materiale corespunzătoare*” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura cheltuielilor, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, și prin urmare, pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor aferente know-how-ului, se impune prezentarea de probe care să facă dovada achiziției de know-how, dar și a legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că know-how-ul a fost transmis efectiv și a fost necesar în vederea desfășurării și dezvoltării activității petentei.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat într-o speță similară prin adresa nr.689252/09.02.2016.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că exercitând controlul de legalitate asupra modului de interpretare a normelor legale privind TVA de către autoritatea fiscală, instanța supremă, prin Decizia nr.1325/2012, existentă în copie la dosarul cauzei, a statuat faptul că „*urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice*

prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

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

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

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

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

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

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

Referitor la necesitatea deținerii unor documente care să prezinte un grad ridicat de exactitate în ceea ce privește reflectarea naturii operațiunii de prestare , se constată că organele de inspecție fiscală exced cadrul legal prevăzut în reglementările fiscale care abordează problematica justificării cu documente a prestărilor de servicii, având în vedere că noțiunea de know - how este definită clar de prevederile legale.

Fiecare serviciu are un anumit tip de specificitate și fiecăruia îi corespunde un anumit tip de documente justificative din punct de vedere fiscal, în acest sens fiind și prevederile cuprinse în Normele metodologice de aplicare Codul fiscal, care stabilesc un cadru larg, dar nu limitativ al

naturii documentelor care trebuie întocmite în scopul justificării și stabilirii naturii operațiunii desfășurate.

Or, abordarea liniară a modului de întocmire și prezentare a unor documente care reflectă o operațiune economică, în speță know-how sau prestarea de servicii intra-grup, nu este conformă cu intenția legiuitorului, aceea de a surprinde elementele necesare și specifice care reflectă cel mai aproape de adevărul economic natura operațiunii.

De asemenea trebuie reținut și faptul că petenta, cu privire la prevederile legislative invocate, a arătat că acestea trebuie interpretate în mod coroborat, atât conform normelor specifice dreptului proprietății intelectuale, cât și celor specifice dreptului fiscal, pentru a se putea contura o imagine completă a acestei noțiuni de know-how, neputându-se reține motivația organelor de inspecție fiscală referitor la faptul că însăși societatea verificată a solicitat opinia juridică a domnului profesor universitar doctor L... M... pentru clarificarea noțiunii de know-how, aspect care ar denota că nu a fost clar nici pentru petentă ca transferul de informații ar fi fost de natura know-how-ului sau ar fi fost doar prestări de servicii intra-grup, în condițiile în care, premergător efectuării acestei solicitări a fost comunicată echipei de inspecție fiscală intenția petentei de a solicita opinia juridică a D-lui. L... M... cu scopul administrării acesteia ca mijloc de probă.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, precum și a cheltuielilor aferente, în speță impunându-se efectuarea unei reanalizări temeinice de către alte organe de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste operațiuni, organul de soluționare al contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize complexe.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina natura sumei plătite de petentă către societatea nerezidentă olandeză, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile 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 stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Referitor la susținerea petentei că inspectorii fiscali nu au inclus Deciziile de ajustare în constatările RIF și Decizia de impunere, învedereăm următoarele:

Inițial, prin contestațiile formulate, X SA din ..., respectiv N... SA din ... au solicitat și:

- obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. XC... România S.A. din ... care să reflecte **măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei** înregistrate de XC... România urmare a tranzacțiilor desfășurate cu N...;
- obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. N... S.A. din ... care să reflecte **măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei** înregistrate de S.C. N... S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu XC... România.

D.G.R.F.P. Timișoara a soluționat aceste capete de cerere, astfel:

- prin **DECIZIA nr..../.../...2016** privind soluționarea contestației depusă de S.C. XC... România S.A. din ... și S.C. N... S.A. din ..., înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015 a dispus:

„5. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea capătului de cerere referitor la obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. XC... România S.A. din ..., care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de S.C. XC... România S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu S.C. N... S.A. din”

- prin **DECIZIA nr. .../.../...2016** privind soluționarea contestației depusă de S.C. N... S.A. din ... și S.C. XC... România S.A. din ... înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - DGSC sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015 a dispus:

„5. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea capătului de cerere referitor la obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. N... S.A. din ... care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de S.C. N... S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu S.C. XC... România S.A. din ...”

Ulterior, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 încheiat cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală, la Capitolul V - Alte constatări, pct 7. Alte aspecte, subpct. 7.1. au consemnat următoarele:

“ 7.1 În timpul controlului, cu adresa D.G.A.M.C. nr..../...2016, înregistrată la A.J.F.P. – A.I.F. ... sub nr. .../...2016, s-au transmis spre soluționare solicitările societăților XC... ROMÂNIA S.A. și N... S.A. de emitere a deciziilor de ajustare, solicitări înregistrate la D.G.A.M.C. sub nr. .../...2016 și nr..../...2016.

Societățile menționate mai sus au fost verificate din punct de vedere fiscal, acțiunile de control fiind finalizate astfel:

1. la XC... România S.A inspecția fiscală s-a finalizat în data de ...2015 cu Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015, Decizia de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile suplimentare de plată și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2015. În urma verificării s-a decis ajustarea prețurilor de transfer practicate de către societate cu părțile sale afiliate, respectiv s-a procedat la ajustarea cheltuielilor din activitatea de distribuție desfășurată de XC... România S.A în relație cu N... S.A. în sumă de ... lei și cu C... B... R... B.V. –sucursala ... în sumă de ... lei.

2. la N... S.A. inspecția fiscală s-a finalizat în data de ...2015 cu Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015, Decizia de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile suplimentare de plată și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2015. În urma verificării s-a decis ajustarea prețurilor de transfer practicate de către societate cu părțile sale afiliate, respectiv s-a procedat la ajustarea cheltuielilor din activitatea de distribuție desfășurată de N... S.A. în relație cu XC... România S.A în sumă de ... lei.”

Organele de inspecție fiscală au invocat art.93² Procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate alin.(2) (3) și (5) din OUG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și prin urmare au fost emise deciziile de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, respectiv:

- “1. decizia de ajustare nr. .../...2017 pentru C... B... R... B.V.... SUCURSALA ..., CUI ...;
- 2. decizia de ajustare nr. .../...2017 pentru X SA, CUI ...;
- 3. decizia de ajustare nr. .../...2017 pentru X SA, CUI ... și N... SA absorbită;
- 4. decizia de ajustare nr. .../...2017 pentru N... SA absorbită și X SA, CUI”

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că:
“Deciziile de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate au fost comunicate societății cu adresa .../...2017,

*Administrației județene a finanțelor publice ..., cu adresa .../...2017 și D.G.A.M.C ..., cu adresa .../...2017, **iar câte un exemplar a fost atașat actelor de control anterioare, respectiv decizia de ajustare nr. .../...2017 și nr. .../...2017 la actul de control de la X SA și decizia de ajustare nr. .../...2017 la actul de control de la N... SA.***

În susținerea contestației, petenta arată că o dovadă suplimentară a faptului că inspectorii fiscali din cadrul AJFP ... nu au stabilit, în mod corect și complet, situația de fapt fiscală a Societății, este și aceea că inspectorii au refuzat să proceseze și să includă în RIF concluziile Deciziilor de ajustare emise chiar de către ei, în cursul refacerii inspecției fiscale.

Petenta invocă faptul că pentru a da Societății posibilitatea de a-și ajusta veniturile/cheltuielile aferente tranzacțiilor din perioada supusă verificării și desfășurate între societățile inițiale X și N..., la data de 09.01.2017, au fost emise Deciziile de ajustare, aferente societăților X și N..., în conformitate cu adresa nr. .../...2016 emisă de DGAMC, în atenția DGRFP ... și a AJFP ... - ..., prin care i s-a atribuit acesteia din urmă competența de emitere a deciziilor de ajustare.

Astfel, petenta arată că au fost emise și comunicate Societății la data de **12.01.2017**:

- **Decizia de ajustare**/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate nr. **.../...2017** (pentru operațiunile desfășurate între persoanele afiliate N... SA - X SA), prin care AJFP ... a decis faptul că ajustarea/estimarea venitului/ cheltuielii în legătură cu tranzacția constând în serviciile de distribuție prestate de către N... SA în beneficiul X SA este operabilă pentru contribuabilul afiliat, X SA, și este opozabilă organului fiscal de administrare al acestuia, respectiv D.G.A.M.C. ...;

- **Decizia de ajustare**/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate nr. **.../...2017** (pentru operațiunile desfășurate între persoanele afiliate X SA - N... SA), prin care AJFP ... a decis faptul că ajustarea/estimarea venitului/cheltuielii, în legătură cu tranzacția constând în serviciile de distribuție prestate de X SA în beneficiul N... SA, este operabilă pentru contribuabilul afiliat, N... SA, și este opozabilă organului fiscal competent în administrarea acestuia, respectiv D.G.A.M.C.

Sumele ajustate prin Decizia de impunere nr. ... la nivelul X SA, reprezentând cheltuieli de distribuție în legătură cu achiziția de mărfuri pe care X SA le-a distribuit în beneficiul N... SA, au ca impact o scădere a veniturilor la nivelul N... SA pentru perioadele la care se referă ajustarea (astfel cum rezultă din Decizia de ajustare nr. ...).

Astfel, petenta, așa cum pe larg a precizat mai sus, arată că Deciziile de ajustare aferente societăților X și N... au fost emise la data de 09.01.2017, ca urmare a unor îndelungate demersuri întreprinse de Societate, pentru a putea reflecta ajustările de venituri și cheltuieli aferente

operațiunilor desfășurate între X și N... în perioada supusă inspecției fiscale (i.e. servicii de distribuție prestate reciproc).

Cum concluziile Deciziilor de ajustare conduceau la o scădere a veniturilor la nivelul N... SA pentru perioadele la care se referă ajustarea (perioadă inclusă în perioada supusă inspecției fiscale), era imperios necesar, în opinia petentei, ca acestea să fie incluse în concluziile RIF, pentru a diminua pretinsele obligații fiscale suplimentare stabilite de inspectorii fiscali (0 lei cu titlu de impozit pe profit, în loc de ... lei stabiliți prin RIF și Decizia de impunere).

De altfel, petenta susține că având în vedere consolidarea situației fiscale la nivelul X (ca societate absorbantă a societăților N... și I...), impactul Deciziilor de ajustare s-ar fi reflectat inclusiv în situația fiscală a I...: din suma datorată anterior cu titlu de impozit pe profit (i.e. ... lei), rămânând sume datorate suma de ... lei.

În plus, având în vedere și situația fiscală actuală a X, rezultată din fișa de plătitor consolidată, la acest moment, în fapt, societatea nu mai datorează debite principale către Autoritatea fiscală.

De asemenea, petenta consideră că era imperios necesar ca Deciziile de ajustare să fie avute în vedere la stabilirea situației de fapt și în ceea ce privește X, întrucât diminuarea pierderii fiscale a acestei societăți stabilite de organele de control ar fi trebuit să fie mai mică cu suma ... lei. Astfel, pierderea fiscală la nivelul X ar fi trebuit să se diminueze cu suma de ... lei, în loc ... lei.

În acest sens, Societatea a transmis către AJFP ..., la data de 02.02.2017, o cerere de refacere a Proiectului de RIF ("Cererea de refacere a Proiectului de RIF", atașată prezentei la Anexa nr. 15) pentru ca raportul să reflecte și concluziile Deciziilor de ajustare.

AJFP ... a respins cererea Societății, motivând că această operațiune excede limitelor în care poate fi efectuată refacerea inspecției fiscale și, pe cale de consecință, Deciziile de ajustare nu pot fi reflectate în concluziile Proiectului de RIF (deși chiar inspectorii fiscali au susținut, în RIF, faptul că erau obligați să reanalizeze situația de fapt, în integralitate, pentru aceeași perioadă fiscală, deci inclusiv pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile ce au impus efectuarea ajustărilor).

Așa fiind, petenta învederează organului de soluționare faptul că inspectorii fiscali aveau obligația de a procesa și îngloba dispozițiile din cele două Decizii de ajustare menționate anterior în concluziile inspecției fiscale derulate, fiind obligatoriu ca acestea să se regăsească în Proiectul de RIF emis la data de 27.01.2017 și, ulterior, în Raportul de inspecție fiscală emis la data de 17.03.2017.

Neincluderea concluziilor Deciziilor de Ajustare în RIF și Decizia de impunere nu face altceva decât să cauzeze un grav prejudiciu Societății, prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit (oricum nedatorate), într-un cuantum exorbitant.

De asemenea, trebuie reținut faptul că A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin **referatul nr. .../...2007 privind propunerile de soluționare a contestației**, s-au limitat doar la precizarea că:

*“Având în vedere că acest control reprezintă o refacere a inspecției fiscale care se desfășoară în temeiul **art.129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală** care prevede că:*

“(1) în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin.(3);

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”

*și că, în conformitate cu **prevederile art.283 alin.5** din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:*

“în vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării/estimării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare/estimare, declarația de impunere aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art.105 alin.6 lit.a)”,

rezultă că valorificarea deciziilor de ajustare .../...2017 și .../...2017 nu sunt în sarcina organelor de inspecție fiscală și nu fac obiectul prezentului control.”

În drept, în ceea ce privește invocarea art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede următoarele:

“ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin.(3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”,

trebuie precizat faptul că referitor la procedura reverificării dispuse prin deciziile de desființare, organele de soluționare ale Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F și ale D.G.R.F.P. Timișoara, având în vedere prevederile art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

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

au făcut aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.(...)”,

coroborate cu H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”.

De asemenea referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 283 alin.5 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală trebuie reținut că TITLUL IX Procedura amiabilă pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri, din **LEGEA nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală**, art. 283, care arată că:

“ART. 283 Procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate

(1) În sensul prezentului articol, prin dublă impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea/Estimarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de impunere pentru contribuabilul/plătitorul verificat. În vederea evitării dublei impunerii, în cazul ajustării/estimării venitului / cheltuielii uneia dintre persoanele române afiliate, după rămânerea definitivă a deciziei de impunere în sistemul căilor administrative și judiciare de atac, organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului/plătitorului verificat emite decizia de ajustare/estimare.

(4) Decizia de ajustare/estimare se comunică atât celeilalte/celorlalte persoane române afiliate, cât și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) și este opozabilă organului fiscal numai dacă cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) a(u) aplicat prevederile alin. (5), efectuând corecțiile pentru evitarea dublei impunerii.

(5) În vederea eliminării dublei impunerii ca urmare a ajustării/estimării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare/estimare, declarația de impunere aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art. 105 alin. (6).

(6) Modelul și conținutul deciziei de ajustare/estimare, modalitatea de emitere a acesteia, precum și procedura de ajustare/estimare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”,

nu sunt aplicabile în speță, fiind vorba de ajustarea cheltuielilor pentru perioada 2010 – 2013, pentru care sunt incidente prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la TITLUL VI¹ Procedura amiabilă pentru evitarea/eliminarea dublei impunerii, art.93² prevede: „ART. 93² Procedura pentru eliminarea dublei impunerii între persoane române afiliate

(1) În sensul prezentului articol, prin dublă impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, **ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.**

(3) **Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de**

ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.

(4) Ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. **Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare** potrivit prevederilor art. 84 alin. (4).”,

iar la art.84 se arată:

„ART. 84 Corectarea declarațiilor fiscale

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.”

În concluzie, în speță, **asa cum organele de soluționare ale Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F și ale D.G.R.F.P. Timișoara au reținut și prin considerentele deciziilor de desființare** ale deciziilor de impunere contestate inițial de petentele X, N... și I... .. devin incidente prevederile art.6, 7, 49, 64, 65, 94, 105 și 109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are 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.**

Astfel, echipa de inspecție fiscală avea 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 în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, **fiind obligat să ofere informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.**

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de legale, mai cu seamă că așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv pct.5 din Decizia nr. .../.../...2016 și pct. 5 din Decizia nr. .../...2016, ambele emise de DGRFP Timișoara, care soluționând în condițiile legii contestațiile formulate de petenta X, respectiv N..., au constatat în mod definitiv că nu aparține DGRFP Timișoara competența materială de a soluționa capetele de cerere referitoare la obligarea Inspecției Fiscale de emitere a deciziilor de ajustare.

În mod corect și legal, ca organ fiscal competent în administrarea fiscală a acestor două petente, în considerarea deciziilor de soluționare a contestațiilor, mai sus indicate, definitive, și conform competențelor ce-i revin, DGAMC a emis adresa nr. .../...2016, în atenția DGRFP – AJFP, prin care i s-a atribuit acesteia din urmă competența emiterii deciziilor de ajustare.

În considerarea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, având în vedere cele ce preced, rezultă cu puterea evidenței că emiterea deciziilor de ajustare a reprezentat și o consecință a soluționării contestațiilor formulate inițial de către firmele X și N..., aspect al stării de fapt ignorat de inspecția fiscală din cadrul AJFP

De asemenea, referitor la aspectele contradictorii și la diferențele de sume existente între cele susținute de petentă, constatările din RIF și măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile, învedereăm următoarele:

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la motivele de fapt se arată că:

“ În urma controlului s-au stabilit sume suplimentare la impozitul pe profit – suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și s-a stabilit diminuarea pierderii cu suma de ... lei” ,

fiind dispusă următoarea măsură:

“1.1. MASURA: Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit -

suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și va înregistra diminuarea pierderii cu suma de ... lei.”

Petenta contestă Dispoziția nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., și cu privire la obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală că:

“Precizarea cu privire la pierderea fiscală corectă rămasă la nivelul anului 2010, în valoare de ... lei, stabilită în urma inspecției fiscale anterioare, rămasă definitivă prin necontestare, aceasta nu poate fi modificată la inspecția. Mențiunile solicitate de societate nu fac obiectul prezentei inspecții fiscale” (pagina 74 din RIF),

petenta susține că, în ceea ce privește pierderea fiscală rezultată la nivelul societății X SA ca urmare a considerării cheltuielilor cu redevențele pentru know-how aferente anului 2010 ca fiind nedeductibile, organele de control nu au prezentat în RIF, în mod corect, pierderea fiscală rămasă. Astfel, pierderea fiscală corectă, rămasă la nivelul anului 2010, este în valoare de ... lei (prin însumarea ajustărilor efectuate în cadrul primei inspecții fiscale și a contravalorii know-how-ului stabilit suplimentar de către organele de control în refacerea inspecției fiscale) și nu de ... lei, așa cum a fost prezentată de către echipa de inspecție fiscală. Practic, organele fiscale au calculat, în mod eronat, pierderea fiscală aferentă anului 2010.

De asemenea, având în vedere faptul că la nivelul anului 2013 a rezultat un profit suplimentar în valoare de ... lei, pentru acoperirea căruia a fost utilizată pierderea fiscală rezultată în anul 2009, petenta consideră că inspectorii fiscali trebuia să menționeze acest aspect în cadrul RIF. Or, această mențiune nu a fost făcută.

În concluzie, petenta subliniază faptul că indicarea corectă a valorii pierderilor fiscale la nivelul fiecărui an din perioada controlată apare ca imperios necesară în vederea utilizării viitoare și corecte a pierderii fiscale de către Societate.

Astfel, față de cele consemnate în Dispoziția nr. .../...2017, trebuie precizat faptul că organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 au constatat că:

“Deoarece societățile au fuzionat prin absorbție cu data de 01.03.2016, la data reverificării efectuate de organele de inspecție fiscală, fiind rămasă doar societatea X SA - care a absorbit societatea N... SA și I... SA, a fost emisă o singură decizie de impunere, la X SA - care va cuprinde centralizat toate sumele de plată stabilite la cele trei societăți, astfel:

Denumire societate	Debit imp.profit	<u>Diminuarea pierderii</u>
-lei-		
- XC...		
România SA (XCR SA)	...	...
- N... SA	...	0
- I... SA	...	...

www.anaf.ro

Total sume înscrise
în decizia de impunere

...

...

De asemenea prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că deoarece doar pentru cheltuielile cu redevența pentru know-how s-a decis refacerea controlului, au detaliat situația privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, influențat doar de aceste cheltuieli cu redevența pentru know-how, astfel reținem că organele de inspecție prin RIF, în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale, au constatat următoarele:

“ **La X SA:** (...)

An 2009

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)

An 2010

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)

An 2011

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)

An 2012

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)

An 2013

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)

Centralizat, la X SA, (...) **pentru perioada 2009 -2013, pierderea fiscală cumulată înregistrată de societate se diminuează cu suma totală de ... lei,** reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere.

(...)

La I... (I...) SA: (...)

An 2010

Pentru **trim. IV 2010** societatea înregistrează pierdere fiscală, **prin urmare cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal se diminuează pierderea înregistrată, astfel că, la data de 31.12.2010** societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în sumă de ... lei.

(...)

An 2013

Societatea înregistrează pierdere fiscală, prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, **se diminuează această pierdere fiscală.** (...)”

Astfel, între cele consemnate în **Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017** și măsura dispusă prin **Dispoziția nr. .../...2017**, apar elemente contradictorii cu privire la suma totală a *cheltuielilor cu redevență pentru know-how* cu care s-a diminuat pierderea fiscală, în condițiile în care prin RIF se vorbește de anumite diminuări de pierdere, astfel:

- pentru X SA :

An 2009 - ... lei;

An 2010 - ... lei;

An 2011 - ... lei;

An 2012 - ... lei;

An 2013 - ... lei.

- pentru N... SA ... :

În perioada 2009 – 2013, societatea fiind pe profit nu a fost cazul de diminuare de pierdere.

- pentru I... SA ...:

Trim. IV 2010 - ... lei;

Anul 2013 - ... lei,

însă, **prin RIF**, se **constată doar o diminuare a pierderii fiscale cu suma totală de ... lei** [... lei (... + ... + ... + ... + ...) + ... lei], iar prin Dispoziție este dispusă **măsura înregistrării diminuării pierderii cu suma de ... lei**, (față de suma de **... lei totalizată și constatată în RIF**), fără a se prezenta prin Dispoziție modul detaliat de stabilire a sumei reprezentând diminuarea pierderii.

Trebuie reținut faptul că A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin **referatul nr. .../...2007 privind propunerile de soluționare a contestației, referitor la dispoziția de măsuri**, având în vedere că petenta consideră că Dispoziția de măsuri reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor eronate ale echipei de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar, iar în subsidiar, învederează organului de soluționare faptul că, indiferent de modalitatea în care va fi soluționată contestația fiscală formulată împotriva actelor administrativ-fiscale de impunere emise ulterior refacerii inspecției fiscale, Dispoziția de măsuri își păstrează caracterul nelegal și se impune a fi anulată, cât timp Societatea și-a îndeplinit obligațiile impuse prin Dispozițiile de măsuri emise cu ocazia inspecției fiscale inițiale, iar noua Dispoziție de măsuri nu face altceva decât să reia aceleași măsuri, deja înregistrate și operate în contabilitate Societății, **organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la menționarea faptului că** dispoziția de măsuri este dată pentru înregistrarea în contabilitate a sumelor suplimentare stabilite și reprezintă o consecință legală a deciziei de impunere, atât timp cât această decizie există, motiv pentru care organele de control o consideră legală și oportună.

Mai mult, în condițiile în care inițial, XC... România S.A. din ... a contestat punctual diminuarea pierderii contabile cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how înregistrate de societate în perioada 2009 – 2013, dar prin **Dispoziția nr. .../...2015** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit în sarcina contribuabilului doar Măsura nr.1.1.:

“Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele stabilite suplimentar la impozitul pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente. De asemenea societatea va înregistra în evidența fiscală și va declara diminuarea pierderii fiscale la data de 31/12/2013, cu suma de ... lei, din care ... lei reprezintă diminuare pierdere fiscală aferentă cheltuielilor din activitatea de distribuție”,

pentru acest capăt de cerere, cauza supusă soluționării a fost dacă D.G.R.F.P. Timișoara, se putea investi cu soluționarea contestației în condițiile în care nu viza o măsură de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția de măsuri, fiind vorba doar de măsura de înregistrare în evidența fiscală și de declarare a diminuării pierderii fiscale, astfel că în data de **11.04.2016**, D.G.R.F.P. Timișoara, prin **DECIZIA nr..../.../...2016** privind soluționarea contestației depusă de S.C. XC... România S.A. din ... și S.C. N... S.A. din ..., înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - D.G.S.C. sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015 a dispus, definitiv și obligatoriu, pentru inspecția fiscală, următoarele:

„2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, **pentru capetele de cerere referitoare la:**

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008;

... lei – diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2009 – 2013,

*urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, **să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă** și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie. (...)*

4. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva **Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile** stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, aceasta urmând a fi soluționată de către A.J.F.P. ... –”.

Trebuie reținut aspectul că în Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 încheiat cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că Societatea a prezentat documente care demonstrează operarea măsurilor dispuse prin dispoziția de măsuri emisă inițial (organele

de inspecție fiscală eronat menționând ca dată a dispoziției de măsuri 12.06.2016 în loc de ...2015 cum ar fi fost corect), după cum urmează:

- în cazul XC... România: *“Dispoziția de măsuri nr..../...2016 a fost contestată de asemenea dar, prin **decizie .../...2016** (emisă ulterior desființării capătului de cerere referitor la se soluționează această capat de cerere și se decide **respingerea contestației împotriva dispoziției de măsuri**. În urma soluționării contestației **societatea prezintă documente care atestă ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..../...2016, respectiv copie după notele contabile și balanța de verificare încheiată la data de 30.06.2015”.***

Astfel, apar din nou aspecte contradictorii între cele dispuse prin DECIZIA nr..../.../...2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara în data de **11.04.2016** și Decizia .../...2016 emisă de A.J.F.P. ... – ... în data de **08.06.2016** prin care s-a respins contestația împotriva dispoziției de măsuri, fără a se ține cont punctual de desființarea parțială și pentru diminuarea pierderii contabile cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how înregistrate de societate în perioada 2009 – 2013, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală urmau să procedeze la reanalizarea situației de fapt.

Totodată, având în vedere cele arătate mai sus, în speță trebuie reținut și faptul că inițial I... SA a contestat și Dispoziția de măsuri nr..../...2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., cu privire la măsura privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F., prin DECIZIA nr. .../...2016 privind soluționarea contestației depusă de I... SA, din localitatea ..., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .../...2015, referitor la capătul de cerere cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei a dispus:

- **desființarea parțială pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013**, potrivit Dispoziției de măsuri nr..../...2015.
- **respingerea ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013**, potrivit Dispoziției de măsuri nr..../...2015 emisă de aceleași organe de inspecție fiscală.

În concluzie, referitor la aspectele contradictorii cu privire la modul de valorificare a Deciziilor de ajustare emise de inspecția fiscală, în condițiile în care în situația inspecțiilor fiscale inițiale efectuate la cele trei societăți, nu au fost emise deciziile de ajustare, iar structura specializată de soluționare a contestațiilor neavând competență a soluționa capătul de cerere din primele contestații privind obligarea emiterii deciziilor de ajustare, aspecte soluționate de către DGAMC prin delegarea competenței

în condițiile legii, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, susținerea organelor de inspecție că deciziile de ajustare nu au făcut obiectul desființării și respectiv nu pot face obiectul refacerii inspecției fiscale, nu poate fi reținută în condițiile în care organele de inspecție fiscală erau obligate să reanalizeze situația de fapt, în integralitate, pentru aceeași perioadă fiscală, așadar inclusiv pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile ce au impus efectuarea ajustărilor, întrucât la data refacerii inspecției fiscale inspectorii fiscali aveau obligația de a procesa și include dispozițiile din cele două Decizii de ajustare, fiind obligatoriu ca acestea să se regăsească în Raportul de inspecție fiscală emis la data de 28.02.2017, iar referitor la aspectele contradictorii și la diferențele de sume existente între cele susținute de petentă, constatările din RIF și măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile, echipa de inspecție fiscală avea 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 clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal și determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și la stabilirea corectă a bazei impozabile.

Fată de considerentele prezentate, urmare analizării constatrilor înscrise de organele de inspecție fiscală în actele administrative contestate și a argumentelor prezentate de petentă în contestație,

având în vedere principiul dreptului fiscal referitor la certitudinea impunerii, în sensul că interpretările normelor juridice trebuie să fie clare și nu arbitrare, situație în care modalitatea și sumele de plată reprezentând sarcina fiscală a unui contribuabil pot fi neclare, afectând deciziile de management financiar ale acestuia,

în lipsa unei analize amănunțite pe care organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să o efectueze în vederea determinării concrete a influențelor exercitate de aplicarea unor tehnologii noi asupra cifrei de afaceri a societății și a menținerii poziției acesteia în piață mondială,

în condițiile organelor de inspecție fiscală fac trimitere la servicii intra-grup, cheltuielile cu aceste servicii fiind considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil la societățile din România, respectiv la X SA, N... SA și I... SA, ele fiind deduse la nivel central sau regional,

în lipsa unor constatări referitoare la regimul TVA aplicabil în cazul alocării și decontării de costuri între societatea mamă din O... și societatea din România, care să reglementeze cheltuieli aferente unor servicii prestate între societăți cu personalitate juridică, în condițiile în care societatea mamă și societatea fiică au personalitate juridică distinctă, nefiind una și aceeași persoană juridică, membre ale aceleiași entități economice, și trebuie tratate ca persoane impozabile separate din cauza alocării de către aceasta a costurilor legate de operațiunile legate de prestarea unor servicii,

având în vedere că organele de inspecție fiscală caracterizează implementarea de know-how drept activități specifice de administrare, control, consultanța pentru societăți afiliate mamă-fiică, ce se deduc la nivel central de către societatea mamă și nu reprezintă achiziții de know-how necesare activității societății, ele reprezentând servicii intra-grup între afiliați, care se suportă de către societatea mamă,

în lipsa unor constatări privind relațiile de afiliere care ar fi trebuit să facă obiectul dosarului prețurilor de transfer prezentat la inspecție,

în condițiile în care constatările din actul de impunere nu sunt în totalitate conforme cu norma legală care reglementează tipul de operațiuni supuse analizei, fiind insuficient fundamentate sub aspect juridic și lipsind corelația între natura economică a faptelor și tratamentul fiscal aplicabil, din elementele existente la dosarul contestației rezultă aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii

în lipsa unor constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală din cadrul DGAMC, asupra aspectelor analizate în prezenta decizie, bazate pe elemente concrete și raportate la temeiuri de drept corect aplicate,

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea analizării legalității determinării suplimentare a unei sarcini fiscale de natura impozitului pe profit și TVA, motivele de fapt și de drept invocate de organele de inspecție fiscală fiind, în acest sens, insuficiente pentru a conduce la emiterea unei soluții clare și legale în soluționarea contestației, respectiv formarea convingerii fundamentate sub aspect legal cu elementele stării de fapt identificate de inspecția fiscală că operațiunile facturate în baza acordului de autorizare know-how de entități afiliate societății, înregistrate de petentă în contul 612.6.2 „cheltuieli cu chiria”, reprezintă achiziții know-how necesare activității societății sau prestării de servicii intra-grup, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care,

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și

pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

În consecință, **se va:**

- **desființa Decizia de impunere nr. .../...2017**, emisă organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
 - ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- și pentru suma de **... lei** reprezentând diminuarea pierderii.

- **desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:

- ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O....

urmând ca prin alte organele de inspecție fiscală decât cele care au încheiat actele de control contestate, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și să efectueze încadrarea corectă având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind măsura de înregistrare în evidența contabilă a sumelor suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit - suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și înregistrarea diminuării pierderii cu suma de ... lei, dispusă prin Dispoziția nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara, se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care nu vizează o măsură de stabilire a diminuării pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la motivele de fapt se menționează că:

“În urma controlului s-au stabilit sume suplimentare la impozitul pe profit – suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și s-a stabilit diminuarea pierderii cu suma de ... lei”,

fiind dispusă următoarea măsură:

“1.1. MASURA: Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare de plată stabilite în urma controlului la impozit pe profit - suma de ... lei și la TVA - suma de ... lei și va înregistra diminuarea pierderii cu suma de ... lei.”

Petenta contestă Dispoziția nr. .../...2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., cu privire la obligația de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, învederând faptul că, indiferent de modalitatea în care va fi soluționată contestația fiscală formulată împotriva actelor administrativ-fiscale de impunere emise ulterior refacerii inspecției fiscale, Dispoziția de măsuri își păstrează caracterul nelegal și se impune a fi anulată, cât timp Societatea și-a îndeplinit obligațiile impuse prin Dispozițiile de măsuri emise cu ocazia inspecției fiscale inițiale, iar noua Dispoziție de măsuri nu face altceva decât să reia aceleași măsuri, deja înregistrate și operate în contabilitatea Societății.

În drept, conform art.118 alin.(8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(8) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare din anexa nr. 2 la **O.M.F.P. nr. 1.939/2004** pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18:

“ANEXA 2 - Instrucțiunile de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18

1. Formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu “Raport de inspecție fiscală” sau cu “Proces-verbal”, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

4. Informațiile din conținutul formularului se vor completa după cum urmează:

c) Măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;

d) Termenul: se va scrie termenul pentru ducerea la îndeplinire a măsurii dispuse;

e) Motivele de fapt: se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței;

f) Temeiul de drept: se va prezenta detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege;”

Referitor la susținerea petentei că, indiferent de modalitatea în care va fi soluționată contestația fiscală formulată împotriva actelor administrativ-fiscale de impunere emise ulterior refacerii inspecției fiscale, Dispoziția de măsuri își păstrează caracterul nelegal și se impune a fi anulată, cât timp Societatea și-a îndeplinit obligațiile impuse prin Dispozițiile de măsuri emise cu ocazia inspecției fiscale inițiale, iar noua Dispoziție de măsuri nu face altceva decât să reia aceleași măsuri, deja înregistrate și operate în contabilitate Societății, trebuie arătat că și organul fiscal reține, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, faptul că Societatea a prezentat documente care demonstrează operarea măsurilor dispuse prin dispozițiile de măsuri emise inițial, după cum urmează:

• în cazul **XC... România**: “Dispoziția de măsuri nr..../...2016 a fost contestată de asemenea dar, prin **decizie .../...2016** se soluționează această capat de cerere și se decide respingerea contestației împotriva dispoziției de măsuri. În urma soluționării contestației societatea prezintă documente care atestă ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..../...2016, respectiv copie după notele contabile și bilanța de verificare încheiată la data de 30.06.2015”;

• în cazul **N...**: “Dispoziția de măsuri nr..../...2016 a fost contestată de asemenea, dar prin **decizie .../...2016** se soluționează această capat de cerere și se decide respingerea contestației împotriva dispoziției de măsuri. În urma soluționării contestației societatea prezintă documente care atestă ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..../...2016, respectiv copie după notele contabile și bilanța de verificare încheiată la data de 30.06.2015”.

De asemenea, **referitor la susținerea petentei că** deși nu este prevăzut în mod expres în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, Societatea a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri inițială și în cazul I..., conform acelorași documente justificative, constând în note contabile și bilanță de verificare, acestea fiind de asemenea prezentate organelor fiscale (atașate contestației în Anexa nr. 35), trebuie arătat faptul că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.**, prin DECIZIA nr. .../...2016 privind soluționarea contestației depusă de I... SA, din localitatea ..., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .../...2015, a dispus desființarea parțială și pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013, potrivit Dispoziției de măsuri nr..../...2015.

Față de cele consemnate în Dispoziția nr. .../...2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, așa cum am arătat și la **pct. III.1.** din prezenta decizie, **învederăm din nou următoarele aspecte**:

- organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 au constatat că deoarece societățile au fuzionat prin absorbție cu data de 01.03.2016, la data reverificării efectuate de organele de inspecție fiscală, fiind rămasă doar societatea X SA - care a absorbit societatea N... SA și I... SA, a fost emisă o singură decizie de impunere, la X SA - care a cuprins centralizat toate sumele stabilite ca **diminuare a pierderii** la cele trei societăți, astfel:

- X SA	...
- N... SA	0
- I... SA	...
Total sume	...

- de asemenea prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 organele de inspecție fiscală au precizat faptul că deoarece doar pentru cheltuielile cu redevența pentru know-how s-a decis refacerea controlului, au detaliat situația privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, influențat doar de

aceste cheltuieli cu redevența pentru know-how, astfel în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale au constatat următoarele:

“ La X SA:

An 2009 (...) cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.

An 2010 (...) cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.

An 2011 (...) cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.

An (...) cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.

An 2013 (...) cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.

Centralizat, la X SA, (...) pentru perioada 2009 - 2013, pierderea fiscală cumulată înregistrată de societate se diminuează **cu suma totală de ... lei**, reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how neacceptate la deducere.

La I... (I...) SA:

An 2010 (...) **cu suma de ... lei**, reprezentând cheltuieli cu redevența pentru know-how considerate nedeductibile fiscal se diminuează pierderea înregistrată.

An 2013 (...) prin urmare **cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli cu redevență pentru know-how considerate nedeductibile fiscal, se diminuează această pierdere fiscală.”;

Astfel, între cele constatate în **Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017** și măsura dispusă prin **Dispoziția nr. .../...2017**, apar elemente contradictorii cu privire la suma totală a diminuării pierderii fiscale, în condițiile în care prin RIF este **stabilită diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de ... lei (... + ...)**, iar prin Dispoziție este dispusă **măsura înregistrării diminuării pierderii cu suma de ... lei**, fără a se prezenta detaliat modul în care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale doar în sumă de **... lei**, față de suma de **... lei** stabilită prin RIF.

Prin **Dispoziția nr. .../...2017** în sarcina contribuabilului a fost dispusă **măsura înregistrării în evidența contabilă** a diminuării pierderii cu suma de ... lei, fără a se prezenta modul de stabilire a diminuării pierderii fiscale, cu consecința dispunerii unei măsurii de stabilire a diminuării pierderii fiscale.

În concluzie, întrucât prin **Dispoziția nr. .../...2017** în sarcina contribuabilului a fost dispusă doar **măsura înregistrării în evidența contabilă** a sumelor stabilite suplimentar la impozit pe profit în sumă de ...

lei, TVA în sumă de ... lei și a diminuării pierderii cu suma de ... lei, fără a se prezenta modul de stabilire a diminuării pierderii fiscale cu consecința dispunerii unei măsurii de stabilire a diminuării pierderii fiscale, în speță sunt incidente prevederile art. 268 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și (5) din **Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art.268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.” (...)

“ART. 272 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, emise de organul fiscal central, se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. (...)

(5) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.(...),

coroborat cu **pct. 5.1, 5.3., 5.5. și 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea petentului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.

9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2017 nu vizează măsura de stabilire a diminuării pierderii fiscale, ci

doar măsura de înregistrare în evidența fiscală a diminuării pierderii fiscale, se reține că D.G.R.F.P. Timișoara nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială, în temeiul art. 272 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P. ... –

III.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită Decizia de impunere nr. .../...2017, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare pentru perioada menținerii în stare de conservare a unor bunuri de capital, avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă integral la momentul achiziției acestor bunuri.

În fapt, în perioada 01.03.2014 - 31.12.2015, X C... R... SA decide trecerea în stare de conservare a unor bunuri de capital, respectiv imobile și utilaje achiziționate ulterior aderării României la Uniunea Europeană, care au o durată de funcționare de peste 5 ani/20 ani, bunuri achiziționate pentru desfășurarea activității de producție, în cadrul perioadei verificate, o parte din bunurile conservate au fost vândute.

Organele de inspecție fiscală constată că pentru cea mai mare parte din bunurile de capital trecute în conservare, societatea nu a efectuat ajustări de taxa pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între momentul trecerii în stare de conservare și momentul ieșirii din această stare prin vânzare, concluzionând că pe perioada menținerii bunurilor de capital în stare de conservare, acestea nu au mai participat la realizarea operațiunilor taxabile ale societății și implicit la obținerea de venituri supuse TVA, ci au fost folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării până când au fost vândute.

Astfel, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că au fost încălcate și prevederile art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, procedând la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital trecute în conservare, stabilind suplimentar în sarcina societății, o diferență netă de taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ... lei, rezultată prin scăderea din valoarea TVA ajustată în favoarea statului în sumă de ... lei, a sumei de ... lei, reprezentând TVA ajustată în favoarea societății.

Prin contestație, petenta susține că plasarea unor bunuri în conservare nu este un eveniment care să atragă ajustarea TVA dedusă la

achiziția bunurilor de capital, invocând prevederile art. 149 alin.(1) (2) (4) din Codul fiscal, care stabilesc un mecanism specific de ajustare a TVA dedusă inițial pentru acele bunuri de capital a căror destinație este schimbată în cadrul perioadei de ajustare.

Petenta menționează că potrivit unei jurisprudențe constatăte a CJUE, dreptul de deducere este un drept fundamental al sistemului de TVA și în principiu acesta nu poate fi limitat. Pe cale de consecință, situațiile în care se impune ajustarea dreptului de deducere sunt explicit menționate în Codul fiscal și trebuie interpretate în sens restrictiv. Codul fiscal nu prevede obligația persoanei impozabile de a efectua o ajustare de TVA la momentul plasării unor bunuri de capital în conservare.

Mai mult, petenta arată că dreptul de deducere exercitat inițial se ajustează doar în măsura în care destinația bunului de capital este schimbată în cadrul perioadei de ajustare, respectiv folosirea acestor bunuri pentru operațiuni care nu dau drept de deducere. Or, petenta susține că nu a schimbat destinația bunurilor de capital, nefolosindu-le pentru operațiuni care nu dau drept de deducere. Prin plasarea bunurilor în conservare, intenția societății cu privire la aceste bunuri nu s-a schimbat și urmărește în continuare să le folosească în scopul operațiunilor taxabile, mai specific, în scopul vânzării acestora. Dovadă în acest sens este și faptul că unul din bunurile de capital plasat anterior în conservare a fost vândut de către Societate, fapt confirmat și de către echipa de inspecție fiscală.

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

“Art.149

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin.(1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;[...]

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

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială [...].

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri[...].”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că, **ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice.**

În conformitate cu prevederile art.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, de aplicarea a art.149 din Codul fiscal, începând cu anul 2008 conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în perioada 01.03.2014 - 31.12.2015, X C... R... SA a decis trecerea în stare de conservare a unor bunuri de capital, respectiv a unor imobile și utilaje achiziționate pentru desfășurarea activității de producție, iar în cadrul perioadei verificate de organele de inspecție fiscală, o parte din bunurile conservate au fost vândute.

Urmare a controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare, acestea nu au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a

societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, stabilind că dreptul integral de deducere a taxei exercitat inițial trebuia ajustat corespunzător pe perioada conservării în baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal.

De asemenea, trebuie menționat și faptul că în repetate rânduri, atât Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, cât și Direcția generală de metodologii fiscale îndrumare și asistența contribuabililor din cadrul A.N.A.F., prin puncte de vedere cu privire la spețe referitoare la obligația ajustării TVA în cazul trecerii în conservare a unor bunuri de capital, au precizat, având ca și cadru legal, atât Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cât și Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, că **la trecerea în conservare a unor bunuri de capital, operațiunea nu constituie în principiu un eveniment de natură a genera obligația de ajustare a taxei deduse inițial la achiziția respectivelor bunuri**, conform prevederilor art.149 alin.(4) din Legea nr. 571/2003, respectiv ulterior conform prevederilor art.305 alin.(4) din Legea nr. 227/2015.

Astfel, spre exemplificare facem trimitere la punctele de vedere exprimate de către direcțiile de specialitate din ANAF, respectiv Ministerul Finanțelor Publice, astfel:

- adresa nr. .../...2013 emisă de Direcția generală de metodologii fiscale îndrumare și asistența contribuabililor din cadrul A.N.A.F.
- adresele nr. .../...2013, nr. .../...2016 și nr. .../...2017 emise de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate privitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, se reține că, **doar trecerea în conservare a unor bunuri de capital nu constituie în principiu un eveniment de natură a genera obligația de ajustare a taxei deduse inițial la achiziția respectivelor bunuri**, conform art.149 alin.(4) din Codul fiscal.

Raportat la situația de fapt, respectiv la cele consemnate, în Raportul de inspecție fiscală, nu rezultă însă **dacă organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile realizate de societatea contestatoare cu aceste bunuri de capital în întregul lor, respectiv dacă aceasta a utilizat acele bunuri de capital total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice, ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, (respectiv operațiuni în favoarea acționarilor sau asociaților sau a unor terți, în scopuri de închiriere, etc.), în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au precizat la modul general că pe perioada menținerii bunurilor de capital în stare de conservare de către X C... R... SA, doar că acestea nu au mai participat la realizarea operațiunilor taxabile ale societății și implicit la obținerea de venituri supuse TVA, ci au fost folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, cu atât mai mult cu cât chiar organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că o parte**

din bunurile respective au fost depozitate și stocate până când au fost vândute (fără a se face trimitere la modul în care s-a efectuat vânzarea din punct de vedere a TVA).

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatoare a tuturor condițiilor legale de trecerea în conservare a bunurilor de capital și ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunurilor de capital în discuție, așa cum sunt stipulate la art.149 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste motive rezultă că ipoteza legală cuprinsă în RIF pe care și-a bazat constatările inspecția fiscală nu se confirmă, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt în cauza dedusă judecării prin raportare doar la temeiurile de drept invocate în fundamentarea deciziei contestate.

În speță, având în vedere cele reținute mai sus, trebuie avute în vedere prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ ART.6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil / plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil / plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

ART.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului / plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului / plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Cât privește sarcina probei în materie procesual fiscală, așa cum am citat mai sus, aceasta este probată atât de contribuabil, care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, cât și de organul fiscal care are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Mai mult, față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Conform prevederilor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare factică, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, și nu este stabilită 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.

Raportat la dispozițiile legale mai sus citate, se reține că, stabilirea naturii operațiunilor realizate de societatea contestatoare se poate realiza numai de către organul fiscal, care în virtutea art.6 din Codul de procedură fiscală, este în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze,

din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

Din prevederile legale mai sus citate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații

fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

III.4. Referitor la capătul de cerere cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită Decizia de impunere nr. .../...2017, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea contestației cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferenta bunurilor acordată gratuit ca premii în cadrul acțiunilor promoționale pentru consumatori în cadrul campaniei „Câștigă cu N... ..”, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferenta bunurilor achiziționate în vederea acordării ca premii.

În fapt, societatea a efectuat achiziții de bunuri de la furnizorul E... SRL (1.000 buc. pedometre, 100 buc. biciclete și 10 buc. triciclete electrice) în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ..., cu factura nr..../...2015. Conform informațiilor furnizate de societate, scopul achiziției a fost oferirea acestor bunuri ca și premii în cadrul campaniei promoționale pentru consumatori „Câștigă cu N... ..” desfășurată în perioada de 25 iunie 2015 – 25 iulie 2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate face dovada că bunurile acordate gratuit în cadrul unei campanii publicitare sunt legate de desfășurarea activității sale economice, în consecință, acordarea gratuită a acestora a fost considerată livrare de bunuri pentru care trebuia emisă autofaktură, și având în vedere faptul că societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri, fără să emită ulterior o autofactura, concluzionând că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin contestație, petenta susține că oferirea de bunuri drept premii în cadrul unor campanii promoționale nu reprezintă livrare de bunuri și pe

cale de consecință, societatea nu are obligația de a colecta TVA suplimentar și are dreptul să deducă TVA aferentă achiziției acestor bunuri.

Petenta menționează faptul că în speță, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze dacă societatea are sau nu obligația colectării TVA pentru bunurile acordate ca premii în cadrul campaniei promoționale, în conformitate de altfel cu temeiul de drept invocat în cadrul RIF (art.128 alin.(1) (4) și (8)) și nicidecum dacă societatea are sau nu dreptul a deduce TVA.

În drept, în speță sunt incidente prevederile **art. 128 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art. 128 Livrarea de bunuri

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

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

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;(...)

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

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme”;

În sensul art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, **H.G. nr. 44/2004** privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, la **pct.9** din Titlul VI se prevede :

„a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;

b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor, pentru demonstrații la punctele de vânzare;

c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit.a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură. ”;

Din analiza Regulamentului Oficial al Campaniei Promoționale, “Câștigă cu N... ..” 25 iunie-25 iulie 2015, rezultă următoarele:

“1.1. Organizatorul campaniei promotionale pentru consumatori “Castiga cu N... ..” (denumita in continuare “Campania”) este societatea XC... Romania S.A.(denumita in continuare “Organizatorul”), cu sediul social in ..., (...).

Campania se va organiza prin intermediul societatii V... I... A..., (...) denumită în cele ce urmează « Agentia » si a societatii M... R... M... SRL, (...) denumita in continuare “M... R... M...”.”

1.2. Organizatorul isi rezerva dreptul de a modifica Regulamentul oricand pe durata desfasurarii campaniei promotionale; orice modificare adusa prezentului Regulament va face obiectul unui Act Aditional ce va fi publicat pe site-ul www.ro. (...).

2.1. Prezenta Campanie se desfasoara in conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piata, asa cum a fost ulterior modificata. (...)

4.2. Inregistrarea in Campanie prin trimiterea numarului si datei bonului fiscal, facturii fiscale care atesta achizitia de produse participante în valoare de minim ... lei, tva inclus, in perioada Campaniei.(...)

8.1. În cadrul acestei Campanii, Organizatorul ofera în total 1110 premii:

a) premii zilnice: 1000 pedometre, în valoare unitară de ... euro euro+tva;

- b) premii săptămânale: 100 biciclete, în valoare unitară de ... euro +tva;
c) premii săptămânale: 10 trotinete electrice, în valoare unitare de ... euro + tva”.

Astfel, față de faptul că **bunurile au fost acordate gratuit** în contextul organizării unei **Campanii care s-a desfășurat în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață**, așa cum reiese foarte clar din Regulamentului Oficial al Campaniei Promoționale, “Câștigă cu N... ..”, trebuie precizate următoarele:

- art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată, cu modificările și completările ulterioare, definește **Loteria publicitară** ca fiind **acea practică de promovare a produselor/serviciilor care tinde să stimuleze în rândul participanților speranța unui câștig prin tragere la sorti.**
- potrivit alin.(2) al art. 41 menționat mai sus, **loteriile publicitare** sunt admise numai în condițiile în care participanților nu le este impusă în contrapartidă nicio cheltuială directă sau indirectă, **suplimentară achiziționării produsului/serviciului.**
- conform art.41 alin.(3) din O.G. nr. 99/2000, tarifele telefonice normale, referitoare la participarea la loteria publicitară, **nu intră sub incidența alin.(2).**

Pe lângă prevederile legale menționate mai sus, învedereăm faptul că oferirea gratuită de bunuri prin intermediul loteriei publicitare trebuie să respecte condițiile prevăzute de O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, **dacă petenta oferă gratuit bunuri clienților în cadrul unei loterii publicitare, cu respectarea prevederilor O.G. nr.99/2000**, se poate analiza dacă pot fi aplicabile prevederile **art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal**, coroborate **pct.9 din H.G. nr. 44/2004** privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, în sensul **dacă societatea are sau nu obligația colectării TVA pentru bunurile acordate ca premii în cadrul campaniei promoționale**, și nu în sensul dacă societatea are sau nu dreptul a deduce TVA aferentă achiziției bunurilor care au fost acordate gratuit, aspect care ar fi putut face obiectul analizei organelor de inspecție fiscală doar în cazul în care petenta nu ar fi făcut dovada respectării de către Campania Promoțională “Câștigă cu N... ..” a condițiilor prevăzute de O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu poate fi reținută concluzia echipei de inspecție fiscală că: *“nu a rezultat că aceste bunuri achiziționate cu scopul declarativ de a fi acordate gratuit în cadrul unei campanii publicitare sunt legate de desfășurarea activității sale economice”*, în condițiile în care acordarea gratuită a bunurilor s-a efectuat urmare a participării la Campania promoțională “Câștigă cu N... ..” și a fost **condiționată de achiziția unui**

produs al Societății, fiind evidentă legătura dintre campania promoțională organizată de Societatea petentă și operațiunile taxabile ale acesteia.

De asemenea, trebuie menționat și faptul că Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. .../...2014 și-a exprimat punctul de vedere cu privire la o speță similară referitoare la regimul TVA aplicabil bunurilor acordate ca premii în cadrul campaniei promoționale, considerând că:

- acordarea gratuită de bunuri prin intermediul loteriei publicitare trebuie să respecte și condițiile prevăzute la art 42-47 din O.G. nr. 99/2000;
- dacă se acordă gratuit bunuri clienților în cadrul unei loterii publicitare, cu respectarea prevederilor O.G. nr. 99/2000, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, deoarece se consideră că bunurile sunt acordate în scop de publicitate.

Astfel, reținem faptul că, deși echipa de inspecție fiscală a identificat, în mod corect, prevederile legale aplicabile în speță, s-au limitat doar la constatarea că societatea nu poate face dovada că bunurile acordate gratuit în cadrul unei campanii publicitare sunt legate de desfășurarea activității sale economice, și în consecință au concluzionat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pentru achiziția de bunuri acordate gratuit, fără a analiza, în limita atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, stabilirea tratamentului fiscal aplicabil unor operațiuni de această natură depinde foarte mult de circumstanțele realizării acestora, fiind necesar să se analizeze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Pentru aceste motive rezultă că ipoteza legală cuprinsă în RIF pe care și-a bazat constatările inspecția fiscală nu se poate verifica, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt în cauza dedusă judecății prin raportare doar la temeiurile de drept invocate în fundamentarea deciziei contestate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatoare a tuturor condițiilor legale cu privire la regimul TVA aplicabil bunurilor acordate ca premii în cadrul campaniei promoționale în discuție, cu aplicarea prevederilor O.G. nr.99/2000, și funcție de respectarea sau nu a acestora de aplicarea sau nu a prevederilor art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, coroborate pct.9 din H.G. nr. 44/2004.

În speță, având în vedere cele reținute mai sus, trebuie avute în vedere prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea

mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil / plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil / plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului / plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații

aflăte în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului / plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

În consecință, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

III.5. Referitor la capetele de cerere cu privire la contestația formulată împotriva:

- **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente impozitului pe profit;

- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;

- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra legalității datorării de către petentă a obligațiilor fiscale accesorii aferente unor obligații fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...2017, în condițiile în care această Decizie de impunere va fi desființată conform celor precizate la pct. III.1. din prezenta decizie, iar petenta invocă principiile generale de drept *“resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis”* și *“accessorium sequitur principale”*.

În fapt, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum total de ... lei, astfel:

- prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, au fost calculate obligații fiscale accesorii pentru perioada 25.04.2008 - 25.03.2014, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și individualizat prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

calculate conform anexei la Decizie.

- prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost calculate obligațiile fiscale accesorii pentru perioada 25.01.2009 - 25.08.2016, aferente TVA stabilită suplimentar și individualizată prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., accesorii pentru perioada 25.01.2009 - 25.08.2016, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

calculate conform anexei la Decizie.

Petenta solicită anularea dobânzilor în cuantum de ... lei (... lei + ... lei), ca urmare a faptului că acestea sunt calculate pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...2017, obligații care au fost contestate, petenta invocând principiul general de drept *“resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis”*, în temeiul căruia se impune anularea acestor acte administrativ-fiscale subsecvente, Decizia de accesorii aferente TVA și Decizia de accesorii aferente impozitului pe profit, ca urmare a anulării actelor principale, Decizia de impunere, precum și principiul de drept *“accessorium sequitur principale”*, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

Serviciul evidență analitică pe plătitorii, restituiri, compensări nr.2 din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili a calculat prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../...2017 și nr. .../...2017, dobânzi și penalități pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale înregistrate în evidența pe plătitor, conform *«Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală»* anexă la Decizia de impunere nr. .../...2017.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017, emisă de către Administrația județeană a finanțelor publice ... - Inspecția Fiscală, s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

Prin *«Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală»* anexă la Decizia de impunere nr. .../...2017 (anexă listată în data de 28.02.2017), s-au stabilit termene scadente în perioada 25.04.2008 - 25.03.2014, pentru obligații fiscale principale de plată în plus (impozit pe profit + taxa pe valoarea adăugată) în cuantum de ... lei.

În drept, conform art.22 din Legea nr. 207/2015, contribuabilii au obligația de a plăti la termenele legale, impozite, taxe, contribuții și alte venituri, precum și dobânzi/majorări și penalități întârziere aferente impozitelor, denumite și obligații de plată accesorii.

În speță, cu privire la deciziile de impunere, sunt incidente prevederile art.102 alin.(2) și art.93 și ale art.95, art.97, art.98, din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- Art.102 (2): *“În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligațiilor fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.”*

- ART. 93 pct.(2): *“Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

- *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

- *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

- Art.95 (4): *“Declarația fiscală întocmită potrivit art. 102 este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”,*

iar referitor la dobânzi și penalități de întârziere, Codul de procedură fiscală prevede:

- Art.173: *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele

confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin.(8).”

- Art.174: “(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,0...% pentru fiecare zi de întârziere.”

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

De asemenea, referitor la ordinea de stingere, Codul de procedură fiscală prevede:

- Art.165 (1): “(1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art.163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.”

- Art.167 (10): “În cazul în care taxa pe valoarea adăugată de plată se stinge prin regularizare cu suma negativă de taxă, potrivit Codului fiscal, data stingerii taxei de plată este data prevăzută de lege pentru depunerea decontului în care s-a efectuat regularizarea.”

Referitor la acest capăt de cerere, se consemnează faptul că, societatea solicită anularea accesoriilor în cuantum de ... lei, ca urmare a faptului că acestea sunt calculate pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...2017, obligații care au fost contestate, petenta invocând principiul general de drept “*resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis*”, în temeiul căruia se impune anularea acestor acte administrativ-fiscale subsecvente, ca urmare a anulării actelor principale, precum și principiul de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale.

De asemenea, trebuie reținut și faptul că prin Decizia de impunere nr. .../...2017, emisă de către Administrația județeană a finanțelor publice ... - Inspekția Fiscală, s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată,

iar prin «*Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspekția fiscală*» anexă la Decizia de impunere nr. .../...2017 (anexă listată în data de 28.02.2017), s-au stabilit termene scadente în perioada 25.04.2008 - 25.03.2014, pentru obligații fiscale principale de plată în plus, impozit pe profit + taxa pe valoarea adăugată, în cuantum de ... lei.

Astfel, în considerarea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, și având în vedere că potrivit celor prezentate la **pct. III.1.** urmează a se pronunța soluția de desființare a Deciziei de impunere nr. .../...2017, și întrucât prin **Deciziile nr. .../...2017** și **nr. .../...2017**, referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost calculate obligațiile fiscale accesorii aferente unor obligații fiscale principale individualizate prin Decizia de impunere nr. .../...2017, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice ..., se va face aplicațiunea prevederilor **art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căroră:

“ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele

administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului / plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”, coroborate cu prevederile **art.279 alin.(3) (4) și (7) din Codul de procedură fiscală**, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, la pct. 11.4 și 11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații

fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”,

pe cale de consecință, **se vor desființa:**

- **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzii aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzii aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale de administrare, **în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală**, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

III.6. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra legalității datorării de către petenta a accesoriiilor aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care accesoriiile au fost calculate asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. .../...2017 contestată de petentă, iar organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea defalcării cuantumului accesoriilor aferente TVA în sumă de ... lei pentru care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, conform pct. III.1. – III.3. și III.4 din prezenta decizie, de accesoriile aferente TVA în sumă ... lei care nu au fost contestate, în totalul accesoriiilor aferente TVA în sumă de

În fapt, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere au procedat la

calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

conform Anexei la Decizia de accesorii, obligațiile fiscale accesorii au fost calculate **pentru perioada 25.04.2014 - 25.05.2015** pentru TVA individualizată prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, conform «Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală» anexă la Decizia de impunere .../...2017.

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, din TVA solicitată la rambursare în sumă de ... lei a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ... lei și **a fost stabilită TVA suplimentară și respinsă la rambursare în sumă de ...**.

Petenta a contestat parțial Decizia nr. .../...2017 doar **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, formată din:

- **... lei** - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- **... lei** - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- **... lei** - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O....

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- **Art.173:** *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația

în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

- Art.174: “(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,0...% pentru fiecare zi de întârziere.”

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Referitor la susținerea petentei că modul de calcul al accesoriilor este eronat în ceea ce privește accesoriile în sumă de ... lei aferente lunilor noiembrie 2014 și martie 2015, motivând faptul că scadențele au fost trecute eronat, respectiv 19.12.2014 în loc de 21.12.2014 și 24.04.2015 în loc de 27.04.2015, organele fiscale s-au limitat la precizarea faptului că au fost calculate corect, în funcție de scadențele precizate de activitatea de inspecție fiscală în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecție fiscală, menționând doar faptul că nu se poate interveni asupra datelor scadențe precizate de Inspecția Fiscală, fără însă a preciza dacă data scadentă este corectă sau nu , cu atât mai mult cu cât Anexa – „*Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecție fiscală*”, listată la data de 30.05.2017 a fost înlocuită cu Anexa modificată și listată în data de 24.07.2017, existând astfel posibilitatea corectării eventualelor termene scadente eronate (cum e cazul datei eronate de 24.04.2015, în loc

de 27.04.2015 care era data corectă de scadență pentru TVA aferentă lunii martie 2015).

În ceea ce privește susținerea petentei referitoare la data de 19.12.2014 în loc de 21.12.2014, ca și dată scadentă pentru luna noiembrie, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în conformitate cu prevederile **art.111¹ din O.G. nr. 92/2003**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

„ARTICOLUL 111¹ Prevederi speciale privind scadența și declararea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale pentru care, potrivit Codului fiscal sau altor legi care le reglementează, scadența și termenul de declarare se împlinesc la 25 decembrie sunt scadente și se declară până la data de 21 decembrie. În situația în care data de 21 decembrie este zi nelucrătoare, creanțele fiscale sunt scadente și se declară până în ultima zi lucrătoare anterioară datei de 21 decembrie.”

Creanțele fiscale pentru care scadența și termenul de declarare este 25 decembrie, sunt scadente și se declară până pe data de 21 decembrie, iar întrucât data de 21 decembrie 2014 a fost zi nelucrătoare, **creanțele fiscale aferente lunii noiembrie sunt scadente și se declară până la data de 19 decembrie 2014** (ultima zi lucrătoare anterioară datei de 21 decembrie).

Astfel, **la termenul 19 decembrie 2014**, inclusiv, a fost și termenul de depunere a Decontului de taxă pe valoarea adăugată, formular 300, cu termen lunar, pentru obligațiile bugetului de stat aferente lunii noiembrie 2014 (Reglementare: art.156² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F. nr. 1790 / 2012).

În speță, referitor la «**Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală**», anexă la **Decizia de impunere nr. .../...2017**, învederăm următoarele aspecte:

Prin referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționarea a contestație, întocmit de Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări nr.2 din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, organele fiscale din verificările efectuate au constatat că:

- prin **Decizia nr. .../...2017** au fost calculate: *“dobânzi și penalități pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale înregistrate în evidența pe plătitor conform «Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală» anexă la Decizia de impunere nr. .../...2017 (luată la cunoștiință în data de 22.06.2017)”*;

- *“prin Decizia de impunere .../...2017 și Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, s-au stabilit obligații fiscale principale de plată în plus la taxa pe valoarea*

adăugată, în cuantum de ... lei și în minus în cuantum de ... lei, provenind de la scadențe cuprinse în perioada 25.04.2014 și 27.06.2016”;

- “Obligațiile fiscale principale stabilite în plus s-au stins în fișa pe plătitor cu obligațiile principale stabilite în minus în același cuantum, dar la scadențe diferite. În urma efectuării stingerii au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei - dobânzi și ... lei - penalități de întârziere. Modul de calcul al obligațiilor de plată accesorii este prezentat în anexă la Decizia nr..../...2017.”

Mai mult, la dosarul contestației, organele fiscale ale Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări nr.2 din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au anexat și adresa nr..../...2017 cu Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală (Anexa la Decizia de impunere nr..../...2017).

Astfel, prin adresa nr..../...2017, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis către Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului din cadrul aceleiași direcții, Anexa la Decizia de impunere nr. .../...2017 modificată, listată în data de 24.07.2017, cu precizarea că în temeiul art.53 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, înlocuiește actul emis inițial, respectiv Anexa la Decizia de impunere nr. .../...2017.

Prin **Anexa inițială** «Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală» la Decizia de impunere nr. .../...2017, anexă listată în data de 30.05.2017, s-a stabilit o valoare a **obligației fiscale principale în plus la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...**, **cu termene scadente în perioada 25.04.2014 - 27.06.2016.**

Prin **Anexa ulterioară** «Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală» la Decizia de impunere nr. .../...2017, anexă listată în data de 24.07.2017, s-a stabilit o altă valoare, respectiv **obligații fiscale principale de plată în plus la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei și în minus în cuantum de ... lei**, cu termene scadente **în perioada 25.04.2014 - 25.05.2015.**

În concluzie, în condițiile în care prin Decizia de impunere nr. .../...2017 contestată de petentă a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de **... lei** și a fost stabilită TVA suplimentară respinsă la rambursare în sumă de **...**, din care petenta contestă parțial suma de ... lei, iar organele fiscale de administrare au precizat că **obligațiile fiscale principale stabilite în plus în cuantum de ... lei** s-au stins în fișa pe plătitor cu **obligațiile principale stabilite în minus în același cuantum de ... lei**, dar la scadențe diferite, iar în urma efectuării stingerii au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de **... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere**, organul de soluționare a contestației **se află în imposibilitatea fracționării cuantumului accesorilor aferente TVA în sumă de ... lei**, având în

vedere că organele fiscale au calculat accesorii aferente modului de stingere a **obligățiilor fiscale principale stabilite în plus în cuantum de ... lei s-au stins în fișa pe plătitor cu obligațiilor principale stabilite în minus în același cuantum de ... lei.**

În consecință, cu atât mai mult față de cele arătate mai sus, în considerarea principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, și având în vedere că potrivit celor consemnate la **pct. III.3. - III.4.** din prezenta decizie urmează a se pronunța **desființare parțială** a Deciziei de impunere nr. .../...2017 pentru capătul de cerere privind suma parțială de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, și întrucât prin **Decizia nr. .../...2017**, au fost calculate obligațiile fiscale accesorii, pentru perioada 25.04.2014 - 25.05.2015 pentru TVA individualizată prin Decizia de impunere nr. .../...2017,

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea fracționării cuantumului accesorior aferente TVA în sumă de ... lei pentru care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, conform pct.III.1. – III.3 din prezenta decizie, **de totalul accesorior aferente TVA în sumă de ..., respectiv de accesoriiile aferente TVA în sumă ... lei** care nu a fost contestat, motiv pentru care decizia de calcul a **accesoriilor contestată va fi desființată**, cu precizarea că în baza principiului de drept conform căruia "*accessorium urmează principalului*", **accesoriile aferente debitelor principale care nu au fost contestate, rămân ca datorate, iar accesoriiile aferente debitelor principale contestate și desființate, vor fi recalculate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:**

"ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în

mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”, coroborate cu prevederile **art.279 alin.(3) (4) și (7) din Codul de procedură fiscală**, care precizează:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

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

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, la **pct. 11.4 și 11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

pe cale de consecință, **se va desființa parțial Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 3740 din 23 decembrie 2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, se

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2017, emisă organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

și pentru suma de **... lei** reprezentând diminuarea pierderii.

urmând ca prin alte organele de inspecție fiscală decât cele care au încheiat actele de control contestate, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și să efectueze încadrarea corectă având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:

- ... lei - TVA ajustată aferentă bunurilor de capital plasate în conservare de către Societate pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor unor bunuri în scopul acordării acestora cu titlu gratuit în cadrul unei campanii promoționale;
- ... lei - TVA aferentă achiziției de know-how de la X O...,

urmând ca prin alte organele de inspecție fiscală decât cele care au încheiat actele de control contestate, să procedeze la reanalizarea situației

de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și să efectueze încadrarea corectă având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

3. Desființarea Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzii aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

și a **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzii aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, **în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală**, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

4. Desființarea parțială a Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzii aferente TVA;

- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, **în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală**, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

5. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva **Dispoziției de măsuri nr..../...2017** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice ..., cu privire la măsura de a înregistra diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei și de a înregistrarea în evidența contabilă a sumelor suplimentare stabilite la impozit pe profit și TVA, competența aparținând conform art. 272 alin. (6) Cod procedură fiscală, AJFP

Prezenta decizie se comunică la:

- X SA din ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală,

- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Inspecție Fiscală,
 - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul evidență analitică pe plătitorii, restituiri, compensări nr.2,
- cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel sau Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General