



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

***DECIZIA nr. 148 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA,
din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 2419/16.11.2015***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația județeană a finanțelor publice .X., prin adresa nr. .X./10.11.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **A_SLP 2419/16.11.2015**, asupra contestației formulată de **.X. SA**, cu sediul social în .X., Str..X., județul .X., având cod unic de înregistrare .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./ 24.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.08.2015, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei** impozit pe profit,
- .X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere faptul că societatea contestă parțial debitele stabilite de organele de inspecție fiscală, precum și faptul că prin Anexa nr.2 atașată contestației, aceasta a calculat accesoriile aferente debitelor contestate, prin adresa nr.A_SLP 2419/26.04.2016, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. defalcarea cuantumului majorărilor și penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar și contestate de societate.

Prin adresa nr. .X./05.05.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 903/12.05.2016, Administrația județeană a finanțelor publice .X. a transmis cuantumul accesoriilor aferente debitelor contestate, respectiv accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, rezultând astfel că societatea a calculat eronat cuantumul acestor obligații fiscale accesorii.

Având în vedere cele de mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor se va pronunța asupra sumei totale de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei** impozit pe profit,
- .X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, .X. SA contestă și Dispoziția de măsuri nr..X./24.08.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**.

.X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa 1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” aprobată prin OPANAF nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-.X./24.08.2015, respectiv 17.09.2015, potrivit ștampilei societății aplicată pe adresa nr. .X./14.09.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv 16.10.2015, așa cum rezultă din

ștampila oficiului poștal aplicată pe plicul anexat la dosarul cauzei în original, fiind înregistrată la Administrația județeană a finanțelor publice .X. sub nr..X./27.10.2015.

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. SA.

I. .X. SA contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-.X./24.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.08.2015, cât și Dispoziția de măsuri nr..X./24.08.2015 privind diminuarea pierderii fiscale, solicitând anularea acestora și exonerarea de la plata, pentru următoarele motive:

Societatea precizează că realizează produse lactate proaspete (iaurturi) sub diverse mărci (.X., .X. și .X.), precum și ambalaje (cutii de lapte, articole de ambalaj pentru brânzeturi și unt), iar din 2001 este membră a grupului olandez .X..

1. Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how facturate de SC .X., respectiv la impunerea societății la plata impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente, pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative sub forma situațiilor de lucrări, procese verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare prin care să fie susținută realitatea prestării “serviciilor” și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea precizează că nu s-a făcut o distincție între redevențe și servicii, fiind creată o confuzie între obiectul și efectele specifice ale contractului de know-how și contractul de prestări servicii.

Astfel, conform Acordului de autorizare know-how încheiat la data de 01.04.2005, între .X., în calitate de proprietar, și .X. SA (.X.) în calitate de

autorizat, proprietarul acordă autorizatului dreptul exclusiv de folosință a know-how-ului în legătură cu:

a) fabricarea, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu;

b) vânzarea și livrarea produselor către membrii grupului care sunt situați în afara teritoriului României,

iar know-how-ul se referă la totalitatea informațiilor tehnice, experiențe, date, metode, procese, expertize, deprinderi practice și tehnice referitoare la:

- fabricarea, prelucrarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu;

- desfășurarea afacerilor în toate fazele industriei laptelui și băuturilor, cum ar fi - dar nu limitat la - marketing, managementul aprovizionării în lanț, resurse umane, siguranța alimentelor, afaceri cu produse lactate, financiare, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ITC.

Totodată, cap.VI din Acord prevede că pentru primirea și folosirea know-how-ului, societatea trebuie să plătească lunar o redevență către .X., reprezentând un procent de 2% aplicat la prețul net de vânzare a tuturor produselor vândute de .X..

Societatea susține că potrivit art.4.3 din acord “prestarea de servicii de către Proprietar în favoarea Autorizatului se exclude în mod explicit din prezentul Acord”, respectiv prin contract .X. transferă know-how către .X., pentru care acesta plătește redevențe și astfel, nu se pune problema prestării de servicii know-how, așa cum eronat au considerat organele de inspecție fiscală.

Societatea a prezentat la pct.B “Evidențe la nivel de grup” din contestație, unele elemente privind organizarea internă a grupului și modul în care se desfășoară diverse activități specifice în cadrul acestuia, așa cum rezultă din “Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, prezentând date referitoare la proprietatea intelectuală, programe de inovare de genul: “din natura direct în pahar”, “beneficiile produselor lactate” asigurate prin centrul R&D la nivel de grup situat în Olanda în care sunt șapte echipe de dezvoltare responsabile pentru programarea și inițierea noilor programe de dezvoltare.

Totodată, societatea precizează că, potrivit contractului sus menționat, la nivel de grup există un “know-how semnificativ de marketing aferent realizării campaniilor de marketing” astfel, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local, respectiv în cazul mărcii “.X.” se păstrează marca dar aceasta va fi dezvoltată prin valorificarea conceptelor globale referitoare la formula produsului, ambalare, abordarea pe piață și strategia de promovare.

Astfel, societatea susține că execuția și introducerea conceptelor de marketing dezvoltare la nivel central poate aduce costuri pentru societatea locală, aceste cheltuieli de implementare locală fiind suportate de către societatea locală întrucât aceasta beneficiază de veniturile potențiale.

Alte concepte de know-how dezvoltate la nivel de grup și de care beneficiază companiile locale se referă la: relații publice și calitate; resurse umane: achiziții; trezoreria corporativă; finanțe și raportare; legal și comunicare.

Societatea susține că sunt relevante și aplicabile prevederile art.7 alin. (1) pct. 15 și 28, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.2 alin.(10) și (11) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora orice sumă plătită pentru un drept de folosință al oricărui know-how are natura de redevență și nu de prestare de serviciu.

Societatea invocă prevederile Convenției Fiscale Model a OECD și a Legii nr.29/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Societatea precizează că redevențele facturate către .X. reprezintă în fapt remunerația acordării unui drept de utilizare a know-how-ului dezvoltat la nivel de grup, și nu o prestare de serviciu, neaplicându-se astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și normele metodologice aferente.

Totodată, în cazul know-how-ului, care este o proprietate intelectuală, obținută în urma unor acțiuni de lungă durată care implică echipe diverse de personal, care nu au un obiectiv cert, deoarece depind de cercetare, societatea susținând că nu este posibil să existe documente de genul celor solicitate de autorități, în speță fiind aplicabile pct.15 și 28, art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel că, redevențele plătite au fost înregistrate de societate în scopul realizării de venituri impozabile, întrucât:

-know-how-ul transferat s-a referit la activități legate de produse (cercetare, producție, marketing), respectiv procese de afaceri, activități ce au fost implementate cu succes la nivel mondial în cadrul grupului și care sunt urmărite întocmai și de .X.,

-know-how-ul este absolut necesar desfășurării activității .X., iar în lipsa acestor drepturi nu ar avea obiect de activitate.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că .X. nu a pus la dispoziție documente care să ateste modul în care s-a concretizat punerea la dispoziția societății a know-how-ului de către .X.,

societatea menționează că deține numeroase documente prin care autoritățile fiscale pot identifica transferul efectiv de know-how, aceasta prezentând exemple de proiecte de transfer de know-how, astfel:

- Proiectul World Class Operations Management prin care s-a urmărit îmbunătățirea performanțelor fabricilor din grupul .X.,
- Proiectul Reshape, al cărui scop a fost de îmbunătățire a lanțurilor/liniilor de vânzări ale .X. în viitor,
- Programe de instruire, conform cărora în perioada 2008 – 2013 au avut loc un număr de 269 de programe de instruire pentru angajații grupului .X.,
- Proiectul Project Portfolio Management prin care a fost transferat know-how de tipul “Operațiuni-Investiții” și “Marketing și Vânzări - managementul capitalului brandului”,
- Proiecte privind calitatea, prin care s-a urmărit să se implementeze un sistem prin care să se îmbunătățească calitatea și performanța etc.
- Proiecte privind planificarea vânzărilor și operațiunilor,
- Proiecte privind managementul de risc, și alte proiecte și activități operaționale prin care s-a realizat transferul de know-how.

Potrivit celor sus menționate, societatea solicită reconsiderarea cheltuielilor cu redevențe în valoare de .X. lei (perioada 2008-2013), considerate de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, întrucât societatea deține documente care atestă transferul și utilizarea Know-how-ului .X. Brands BV în desfășurarea obiectului său de activitate, cât și anularea deciziei de impunere privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente.

2. Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu servicii HQ facturate de .X. Campina România SA (FCR) și .X. SA, respectiv la impunerea societății la plata impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente, pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative sub forma situațiilor de lucrări, procese verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare prin care să fie susținută realitatea prestării “serviciilor” și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea precizează următoarele:

Între .X. Campina România SA (FCR), .X. SA și .X. SA (.X.) s-a încheiat Convenția tripartită nr..X./04.01.2007 potrivit căreia “ directorii, managerii și personalul cu atribuțiuni la nivel național al fiecăreia dintre cele trei societăți îndeplinesc aceeași funcție și la celelalte două companii [...] părțile convin să factureze periodic către celelalte 2 societăți cota-parte a cheltuielilor astfel înregistrate”, respectiv fiecare cheltuială generată de o persoană care

activează pentru toate cele trei entități ale grupului .X., angajată cu forme legale doar în cadrul uneia dintre acestea, este alocată/refacturată de entitatea angajatoare și celorlalte două entități, pe baza unor chei de alocare anterior stabilite la valoarea efectivă, fără a se adăuga nicio marjă de profit.

Astfel, o persoană (manager, director) poate exercita aceeași funcție la cel puțin două companii, fapt rezultat din organigramele acestora, iar unele persoane din top management au încheiate contracte de muncă cu fiecare societate, contestatara prezentând, cu titlu exemplificativ, câteva fișe de post pentru aceste persoane, cât și pentru cele care activează la o singură societate.

Societatea susține că Departamentul de “controlling”, comun celor trei societăți, ține o evidență strictă a activităților desfășurate de fiecare persoană, costurile aferente, evidență pe baza căreia s-au făcut alocările de costuri inter-companii, unde cheltuielile directe se referă la: a) salarii, bonusuri, prime de vacanță, tichete de masă și b) cazări, diurne, transport, traininguri, amortizare echipamente utilizate, convorbiri telefonice etc., unde departamentele implicate sunt de: colectare lapte, producție, planificare, tehnologie etc. cu cheile de alocare aferente.

Prin urmare, cheltuielile înregistrate de o societate, care sunt în beneficiul celorlalte două, sunt alocate acestora la cost, respectiv societatea inițială înregistrează o cheltuială deductibilă și un venit impozabil egale, iar societățile primitoare înregistrează o cheltuială deductibilă.

Societatea susține că sunt relevante și aplicabile speței prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocând totodată prevederile OECD, respectiv “Ghidul TP”.

Societatea precizează că refacturările/alocările de costuri nu reprezintă neapărat o prestare de servicii în sensul clasic, respectiv pentru care ar putea fi obținute/pregătite documente justificative în sensul celor menționate de echipa de control, societatea deținând suficiente documente justificative care să ateste necesitatea și realitatea efectuării cheltuielilor în cauză: organigrame care atestă faptul că anumite persoane din top și middle management sunt comune celor trei entități, contracte de muncă, fișe de post care să ateste faptul că persoanele exercită atribuțiuni pentru două sau trei companii, fișe privind modul de alocare a costurilor, corespondența purtată, diverse rapoarte întocmite de o persoană pentru două sau trei companii, proceduri interne din care reiese faptul că o persoană este responsabilă cu diverse activități pentru toate cele trei companii, contracte semnate de anumite persoane în numele celor trei companii.

Societatea susține că, întrucât organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele prezentate cât și notele explicative, acestea au

emis raportul de inspecție fiscală cu încălcarea prevederilor art.6, art.7 alin. (3), art.49 și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală

Potrivit celor sus menționate, societatea solicită reconsiderarea cheltuielilor cu alocări de costuri privind personalul comun în valoare de .X. lei (perioada 2008-2013), considerate de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, întrucât societatea deține evidența documentară completă care atestă necesitatea și realitatea alocărilor în cauză, cât și anularea deciziei de impunere privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente.

3. Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA aferent transferului de know-how facturat de către .X. în perioada 2009 - 2013, în sumă de .X. lei și accesorii aferente, pe motiv că societatea a prezentat acordul și facturile autoemise, fără să prezinte documente justificative care să susțină prestarea efectivă a serviciilor și nu a făcut dovada că este destinat operațiunilor sale taxabile.

Societatea precizează că a anexat o documentație relevantă ce atestă realitatea acestui transfer de know-how și susține că îndeplinește toate condițiile formale, respectiv deține facturile în original emise de către furnizori, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și a normelor metodologice aferente, și care conțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5)/alin.(19) potrivit aceluiași act normativ sus menționat.

Totodată, societatea îndeplinește toate condițiile substanțiale, respectiv serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, iar din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil, în situația în care transferul de know-how are loc între persoane impozabile stabilite și înregistrate în țări diferite, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2), iar beneficiarul trebuie să efectueze plata TVA prin mecanismul taxării inverse potrivit art.150 alin.(6) coroborat cu art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Noțiunea de know-how a fost prezentată de societate la pct.1 din prezenta, iar potrivit prevederilor art.129 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, transferul de know-how a fost încadrat în sfera prestărilor de servicii, strict pentru scopuri de TVA, această catalogare neconferind în mod automat caracteristicile generale ale unui serviciu standard, prestat de un prestator către beneficiar, și care poate fi ușor cuantificat și justificat prin anumite documente general valabile și acceptate.

Astfel, societatea susține că nu se poate vorbi de o prestare clasică de servicii, ci de o comunicare de cunoștințe/informații/formule etc, respectiv de un transfer de active necorporale/intangibile, dificil a fi cuantificate sau

exprimate pe documente standardizate, și că ar trebui să se țină seama de caracteristicile comerciale ale acestui transfer de know-how.

În ceea ce privește diferențierea dintre acordarea dreptului de utilizare a activelor necorporale (transfer know-how) sub forma unei licențe comparativ cu furnizarea serviciilor intra-grup, societatea explică care sunt, în opinia sa, diferențele între redevențe și servicii, concluzionând că transferul de know-how nu se încadrează în descrierile privind servicii, societatea beneficiind de know-how specific de marketing, înregistrând economii în ceea ce privește costurile de marketing, de relații bune de cooperare cu clienții și furnizorii, colaborând cu angajați bine instruiți din perspectiva profesională. În susținere, societatea depune documente justificative la Anexa nr.3 la contestație.

Totodată, întrucât organele de inspecție fiscală au tratat transferul de know-how ca fiind echivalent cu serviciile standard intra-grup sau de la terți de natura IT, marketing, resurse umane etc, societatea precizează că potrivit art.4.3 din Acord “prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului SE EXCLUDE în mod explicit din prezentul Acord”, iar la punctul 12.3 “Redevența NU INCLUDE compensațiile pentru serviciile furnizate de Proprietar Autorizatului. Referitor la costul serviciilor, părțile se vor pune de acord în fiecare caz în parte”.

Societatea precizează că, deși în timpul inspecției fiscale nu a prezentat toate documentele, aceasta deține documente potrivit cărora se poate identifica transferul de know-how, iar prin Anexa nr.3 la contestație se prezintă o mare parte din documentația deținută.

Societatea invocă jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. 684/2013 și CJUE, concluzionând că dreptul de deducere a TVA nu este influențat de generarea sau nu de profit, ori de generarea unui anumit nivel de profit urmare primirii acestui know-how, singura condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA fiind utilizarea în scopul operațiunilor taxabile, condiție îndeplinită de societate.

Totodată, conform Acordului încheiat, pentru accesarea și utilizarea know-how-ului, societatea va achita o sumă de 2% din prețul facturat aferent produselor vândute, reprezentând “redevență”.

Potrivit jurisprudenței CJUE, respectiv cauzele C-230/87, C-288/94 și C-285/10, societatea susține că decizia părților de a stabili drept remunerație pentru transferul de know-how un preț calculat cu ajutorul unei formule de tipul procent din prețul de vânzare net completat cu reținerea de impozit al tuturor produselor vândute nu ar trebui să aibă nicio relevanță din punct de vedere fiscal, atât timp cât acest preț reprezintă contrapartidă primită în mod real de către prestatorul .X. Brands BV.

Societatea menționează că potrivit raportului de inspecție fiscală, aceasta nu a putut demonstra prestarea efectivă a serviciilor, invocându-se inexistența acestei prestări, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal, numai livrările de bunuri, prestările de servicii, importurile și achizițiile intracomunitare se cuprind în sfera de aplicare a TVA și ca atare se impozitează cu TVA, iar dacă se decide ca o anumită operațiune, cum ar fi o prestare de servicii de natura unui transfer de know-how nu există, acea operațiune inexistentă nu poate fi inclusă în sfera TVA, fiind refuzat dreptul de deducere a TVA, însă, pe același raționament, nu ar trebui să se impună colectarea TVA.

Potrivit celor sus menționate, societatea solicită să se constate că echipa de inspecție fiscală a refuzat nejustificat dreptul de deducere a TVA aferentă know-how-ul facturat de .X. Brands BV, cât și anularea deciziei de impunere privind TVA în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente.

4. Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA aferent serviciilor HQ facturate de către .X. SA și .X. Campina România SA (FCR) în perioada 2009 - 2013, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și nu a făcut dovada că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate operațiunilor sale taxabile, societatea consideră ca nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală, întrucât aceste servicii îndeplinesc toate condițiile impuse de Titlul VI din Codul fiscal privind taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, societatea îndeplinește toate condițiile formale, respectiv deține facturile în original potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și a normelor metodologice aferente, și conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)/alin.(19) potrivit aceluiași act normativ sus menționat.

Totodată, societatea îndeplinește toate condițiile substanțiale, respectiv serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, servicii realizate conform Convenției tripartite nr..X./04.01.2007 încheiate între .X. Campina România SA (FCR), .X. SA și .X. SA (.X.), prezentate la pct.2 din prezenta.

Societatea susține că deține documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor HQ și utilizarea acestora în scopul desfășurării operațiunilor taxabile.

De asemenea, societatea precizează că documentele justificative cerute de către organele de inspecție fiscală, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, nu sunt prevăzute în mod

expres de legislația de TVA și nu condiționează acordarea dreptului de deducere aferent achizițiilor, invocând astfel cazul C-124/12 AES-3C Maritza, cât și Directiva 2006/112, solicitând totodată anularea deciziei de impunere în privința caracterului nedeductibil al TVA aferent serviciilor HQ în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, societatea solicită reanalizarea lor potrivit principiului accesorium sequitur principale.

5. Referitor la nelegalitatea Dispoziției de măsuri, având în vedere că măsurile dispuse reprezintă constatările organelor fiscale cu privire la impozitul pe profit și a TVA, societatea solicită anularea acesteia pentru motivele sus prezentate, or, modificarea Dispoziției de măsuri pentru a reflecta pierderea fiscală la 31.12.2013 în valoare de .X. lei, în loc de .X. lei.

Societatea precizează că echipa de control a transcris greșit valoarea pierderii fiscale la 31.12.2013, raportată prin formularul 101, preluând în loc suma ce reprezintă totalul cheltuielilor nedeductibile, respectiv în loc de valoarea de .X. lei reprezentând pierdere fiscală 2013 raportată de .X. prin declarația 101, organele de inspecție fiscală au transcris suma de .X. lei reprezentând total cheltuieli nedeductibile 2013 raportate prin declarația 101, rezultând astfel o diferență de .X. lei.

Diferența se reflectă în valoarea pierderii fiscale rămase de reportat la 31.12.2013 care potrivit organelor fiscale era de .X. lei, în loc de .X. lei, respectiv potrivit inspecției fiscale pierderea fiscală la 31.12.2013 a fost diminuată cu suma de .X. lei, care scăzută din suma de .X. lei conduc spre un rezultat de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F - .X./24.08.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării a fost:

- impozit pe profit: 01.01.2008 – 31.12.2013

- taxa pe valoarea adăugată: 01.12.2008 – 31.12.2013

1. Referitor la serviciile de know-how, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.04.2005, societatea, în calitate de autorizat, și .X., în calitate de proprietar, au încheiat un Acord de autorizare know-how.

Potrivit acordului cele două societăți fac parte din «Grup», iar «Grupul a dezvoltat și continuă să dezvolte know-how: informații tehnice, experiențe, date, metode, procese, expertize, deprinderi practice în legătură cu procedura de afacere în toate fazele industriei lactatelor și băuturilor, întruchipat printre altele în manuale, politici, instrucțiuni etc.», iar «Autorizantul dorește să profite el însuși de anumite informații tehnice a Proprietarului. Proprietarul este dispus să acorde o autorizație referitoare la know-how[...]».

De asemenea, potrivit acordului, know-how reprezintă «totalitatea informațiilor tehnice experienței, date, metode, procese, expertize, deprinderi practice și tehnice referitoare la: fabricarea, preluarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu și desfășurarea afacerilor în toate fazele industriei laptelui și băuturilor cum ar fi – dar nu limitat la - marketingul aprovizionării în lanț, resurse umane, siguranța alimentelor etc.».

Totodată, în acord s-a prevăzut ca proprietarul să acorde autorizantului «dreptul exclusiv de folosință a know-how-ului numai în legătură cu:

- a) fabricarea, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu,
- b) vânzarea și livrarea produselor către membrii grupului identificați în schema 3 a acordului, care sunt situate în afara teritoriului pe durata acestui acord [...].»

Pentru primirea și utilizarea know-how-ului, autorizantul va plăti proprietarului un procent de 2% din prețul de vânzare net completat cu reținerea de impozit al tuturor produselor vândute către autorizant «Redevența».

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui acord, societatea a înregistrat, în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2013, cheltuieli în sumă de .X. lei, în contul 612.6.2 – cheltuieli cu chiria, astfel pentru: anul 2008 – .X. lei, anul 2009 – .X. lei, anul 2010 – .X. lei, anul 2011 – .X. lei, anul 2012 – .X. lei și anul 2013 – .X. lei.

În vederea clarificării tranzacțiilor desfășurate și stabilirea existenței sau inexistenței efectelor fiscale ale aspectelor referitoare la serviciile de know-how, în baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații, respectiv reprezentantul societății a formulat răspunsuri la întrebările ridicate prin nota explicativă nr..X./18.03.2015.

Potrivit notei explicative, organele de inspecție fiscală au constatat că, în susținerea cheltuielilor de know-how nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, ci doar fișiere cu modul de

calcul al acestor servicii, iar pentru deducerea cheltuielilor era 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 alte materiale corespunzătoare care să permită verificarea efectuării prestației.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative privind realizarea prestațiilor, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **.X. lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

2. Referitor la serviciile HQ, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 628.6 – cheltuieli privind serviciile generale în sumă totală de **.X. lei**, astfel:

-an 2008 suma de **.X. lei** cu mențiunea «servicii HQ conform contract nr. **.X./04.01.2007**»,

-an 2009 suma de **.X. lei** cu mențiunea «servicii HQ conform contract»,

-an 2010 (semestrul I) suma de **.X. lei** cu mențiunea «servicii HQ conform contract»,

-an 2011 suma de **.X. lei** cu mențiunea «servicii HQ conform contract/**.X.**» și «servicii HQ conform contract/**.X.**»,

-an 2012 suma de **.X. lei** cu mențiunea «**.X. prest.serv. conform contract .X./2007**» și «**.X. Campina Romania prestări servicii conform contract .X./2007**»,

-an 2013 suma de **.X. lei** cu mențiunea «**.X. Campina Romania facturează cheltuieli naționale staff**» și «**.X. facturează cheltuieli naționale staff**».

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul cheltuielilor aferente anului 2008, societatea a înregistrat în contabilitate suma de **.X. lei** ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În vederea clarificării tranzacțiilor înregistrate și stabilirea existenței sau inexistenței efectelor fiscale, în baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații, respectiv reprezentantul societății a formulat răspunsuri la întrebările puse prin nota explicativă nr.**.X./19.11.2014**, rezultând astfel că între **.X. România SA**, **.X. SA** și **.X. SA** s-a încheiat Convenția tripartită nr.**134/04.01.2007**, potrivit căreia «directorii, managerii și personalul cu atribuțiuni la nivel național al fiecărei din cele trei societăți îndeplinesc aceeași funcție și la celelalte două

companii [...] părțile convin să factureze periodic către celelalte două societăți, cota parte a cheltuielilor astfel înregistrate», iar «prețul contractului se determină pentru fiecare cheltuială în parte potrivit modului de calcul convenit între părți în Anexa nr.1 la prezentul contract. Fiecare parte care a înregistrat o cheltuială va emite factura celeilalte/celorlalte părți contractante la valoarea determinată, potrivit modelului de calcul».

Potrivit notei explicative, organele de inspecție fiscală au constatat că, în susținerea cheltuielilor înregistrate, nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, ci doar situații tabelare – sheet-uri, care cuprind costuri deductibile, respectiv costuri nedeductibile, pentru cele trei societăți, înscrisuri ce oferă informații privind determinarea valorilor înregistrate pe cheltuieli și care nu probează realizarea prestațiilor, iar întrucât societatea nu a prezentat documente justificative privind realizarea prestațiilor, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte documente corespunzătoare care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea efectuării acestora din prisma specificului activității desfășurate, suma de **.X. lei** (reprezentând diferența între suma de .X. lei și suma de .X. lei aferentă anului 2008 înregistrată ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit), reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că rezultatul fiscal al societății influențat cu cheltuielile nedeductibile stabilite în urma verificării, reprezentând cheltuieli cu protocolul, sponsorizarea, servicii know-how, servicii HQ și provizioane, este următorul:

- anul 2008, impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- anul 2009, impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- anul 2010, impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- anul 2011, impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- anul 2012, impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, reprezentând servicii know-how în sumă de .X. lei și servicii HQ în sumă de .X. lei, rezultând o pierdere de recuperat în următorii

ani de .X. lei, pentru care acestea au emis dispoziție de măsuri pentru diminuarea pierderii fiscale.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de know-how, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acordului de autorizare know-how, societatea a autofacturat serviciile în cauză în valoare totală de .X. lei, pentru care a evidențiat conform prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, TVA colectată cât și deductibilă aferentă, și declarată în deconturile de TVA, în sumă de .X. lei, astfel pentru: anul 2009 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2010 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2011 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2012 – TVA în sumă de .X. lei și anul 2013 – TVA în sumă de .X. lei.

Așa cum s-a prezentat la pct.II.1 din prezenta, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative care să susțină prestarea efectivă a acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** este nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.134 alin.(1) coroborat cu art.145 alin.(2) și art.157 alin.(1) și (2) din Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor HQ facturate de .X. SA și .X. Campina România SA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat serviciile în cauză în valoare totală de .X. lei, pentru care a evidențiat în contabilitate TVA deductibilă aferentă în sumă de .X. lei, astfel pentru: anul 2009 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2010 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2011 – TVA în sumă de .X. lei, anul 2012 – TVA în sumă de .X. lei și anul 2013 – TVA în sumă de .X. lei.

Așa cum s-a prezentat la pct.II.2 din prezenta, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative care să susțină prestarea efectivă a acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** este nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(4) așa cum a fost modificat începând cu data de 01.01.2010 prin alin.(7) coroborat cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

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

A. În ceea ce privește aspectele procedurale:

Referitor la susținerile contestatarii potrivit căroră "*RIF-ul a fost emis cu încălcarea dispozițiilor imperative privind rolul activ a organului fiscal precum și a celor referitoare la sarcina probei în materie fiscală*", se rețin următoarele:

În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6, art.7 art.49 și art.65 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din interpretarea respectivelor prevederi legale, 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.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, 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 ca servicii de HQ, și au stabilit că acestea nu probează realizarea prestațiilor, motiv pentru care le-au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și că nu sunt destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește susținerea societății contestată 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 se precizează că inspecția a avut la bază documentele puse la dispoziție de agentul economic (pagina 42 din raportul de inspecție fiscală), 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 impozit pe profit și TVA de plată în sarcina .X. SA în baza documentelor și informațiilor prezentate de contestatară.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei excepțiile ridicate de contestatar, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./24.08.2015.

B) Aspecte de fond:

B.1.Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei stabilită prin Dispoziția de măsuri nr..X./24.08.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare a obligațiilor fiscale mai sus menționate, în condițiile în care din instrumentarea speței nu se poate stabili natura operațiunilor facturate în baza acordului de autorizare know-how, în perioada 2008-2013, de SC .X., entitate afiliată .X. SA, pentru care societatea a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei, înregistrate în contul 612.6.2 - „cheltuieli cu chiria”, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, respectiv dacă operațiunile constând în know-how reprezintă redevențe sau prestări de servicii.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. SA, în calitate de autorizat și .X., în calitate de proprietar, s-a încheiat un Acord de autorizare know-how la data de 01.04.2005, potrivit căruia societatea a înregistrat, în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2013, pe cheltuieli (ct.612.6.2 – „cheltuieli cu chiria (Know-how)”) suma de .X. lei, din care suma de .X. lei este aferentă anului 2013, și a evidențiat în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit acordului:

- cele două societăți fac parte din «Grup»,
- iar «Grupul a dezvoltat și continuă să dezvolte know-how: informații tehnice, experiențe, date, metode, procese, expertize, deprinderi practice în legătură cu procedura de afacere în toate fazele industriei lactatelor și băuturilor, întruchipat printre altele în manuale, politici, instrucțiuni etc.», iar «Autorizantul dorește să profite el însuși de anumite informații tehnice a Proprietarului. Proprietarul este dispus să acorde o autorizație referitoare la know-how[...]»,
- know-how reprezintă «totalitatea informațiilor tehnice experienței, date, metode, procese, expertize, deprinderi practice și tehnice referitoare la: fabricarea, preluarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu și desfășurarea afacerilor în toate fazele industriei laptelui și băuturilor cum ar fi – dar nu limitat la - marketingul aprovizionării în lanț, resurse umane, siguranța alimentelor etc.».

- proprietarul acordă autorizantului «*dreptul exclusiv de folosință a know-how-ului numai în legătură cu:*

a) *fabricarea, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu,*
b) *vânzarea și livrarea produselor către membrii grupului identificați în schema 3 a acordului, care sunt situate în afara teritoriului pe durata acestui acord [...].»*

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru primirea și utilizarea know-how-ului, autorizantul va plăti proprietarului un procent de 2% din prețul de vânzare net completat cu reținerea de impozit al tuturor produselor vândute către autorizant «Redevența».

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a autofacturat serviciile de know-how pentru care a evidențiat și declarat taxa, atât ca TVA deductibilă cât și ca taxă colectată.

În vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la serviciile de know-how, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații reprezentantului societății, precum și justificarea serviciilor în conformitate cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, din analiza documentației prezentate, respectiv acordul și facturile autoemise, cât și a notelor explicative date de reprezentantul societății, echipa de inspecție fiscală a constatat că în susținerea cheltuielilor de know-how nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, ci doar fișiere cu modul de calcul al acestor servicii, iar pentru deducerea cheltuielilor era necesar ca acestea să fie efectiv prestate, să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și că sunt destinate realizării de operațiuni care permit dreptul de deducere a TVA, respectiv să fie justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, de piață sau alte materiale corespunzătoare care să permită verificarea efectuării prestației.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative privind realizarea prestațiilor, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), art.145 alin.(2) și art.157 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de know-how facturate de către .X. în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2013, și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de constatările și motivarea organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, precizează că potrivit art.4.3 din acordul de autorizare know-how “*prestarea de servicii de către Proprietar în favoarea Autorizatului se exclude în mod explicit din prezentul Acord*”, respectiv prin contract .X. transferă know-how către .X., pentru care aceasta plătește redevențe și astfel, nu se pune problema prestării de servicii know-how, respectiv orice sumă plătită pentru un drept de folosință al oricărui know-how are natura de redevență și nu de prestare de serviciu, precizând totodată că redevențele facturate către .X. reprezintă în fapt remunerația acordării unui drept de utilizare a know-how-ului dezvoltat la nivel de grup, și nu o prestare de serviciu, neaplicându-se astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și normele metodologice aferente.

În drept, potrivit art.7 alin.(1) pct.15 și pct.28 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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 oricărui dintre următoarele:
e) orice know-how;”.**

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, este considerată redevență orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricărui know-how reprezentând 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, iar 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.

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);”

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

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

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./24.08.2015, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de

inspecție fiscală, având în vedere faptul că societatea nu a dovedit cu documente justificative, de genul situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate și de piață, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de know-how facturate de către .X., respectiv să facă dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și că sunt destinate realizării de operațiuni care permit dreptul de deducere a TVA, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și precizările societății contestată, detaliate la Cap.I din prezenta decizie, relevante în speță sunt și prevederile art.115 alin.(1) lit.d) și art.118 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora legiuitorul a reglementat termenul redevență și în sensul veniturilor impozabile obținute din România, respectiv venituri din redevențe, 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 aceluși 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. [...]”

De asemenea, 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 filmelor de cinematograf sau filmelor, 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.”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.2 alin.(1), (10) și (11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“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”.

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-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.

De asemenea, se reține 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 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 a 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.

Mai mult, așa cum s-a reținut, contractul de know-how constă în transmiterea unui procedeu tehnic completat cu asistență tehnică. Or transmiterea se poate realiza în mai multe moduri:

- prin transmiterea documentelor, planurilor, desenelor, schițelor;
- prin furnizarea de specialiști tehnici, economici, de marketing;
- prin pregătirea și specializarea de cadre ale beneficiarului contractului.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că în susținerea contestației, societatea a depus o serie de documente, respectiv email-uri, schițe, desene, *„Exemple de proiecte prin care s-a materializat efectiv know-how-ul la nivelul .X. și modalitatea de transfer a know-how-ului”*, prezentând astfel următoarele proiecte în limba engleză: Proiect World Class Operations Management (“WCOM”); Proiect Reshape; Programe de instruire; Proiectul Project Portofolio Management (“PPM”); Proiecte privind calitatea; Proiecte privind planificarea vânzărilor și operațiunilor - proiect derulat de divizia de vânzări și operațiuni (S&OP); Proiecte privind managementul de risc și Alte proiecte și activități operaționale prin care este realizat transferul de know-how.

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală se reține faptul că asupra acestor documente organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat și nici nu a solicitat să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.

Astfel, 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, având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat nicio analiză în acest sens.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că simpla redare a conținutului unei note explicative dată de administratorul societății cu privire la know-how, urmată de concluzia organelor de inspecție fiscală, respectiv: *«Așa cum rezultă din răspunsurile date de reprezentantul societății, la Notele explicative, în susținerea cheltuielilor de know-how nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, ci doar fișiere cu modul de calcul al acestor servicii. 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. Întrucât, societatea nu a justificat realizarea prestațiilor prin prezentarea de documente justificative suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare»*, nu poate reprezenta o analiză proprie și aprofundată a circumstanțelor raporturilor economice derulate între cele două părți, de natură să ducă la calificarea transferului de know-how 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.

Trebuie reținut totodată și aspectul că orice activitate complexă desfășurată de o companie de genul .X. 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.

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 .X. SA.

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..X./09.02.2016.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că prin Decizia nr. 1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut 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 legiutorul 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 contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) 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.”

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 analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

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 .X. SA 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.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată. Având în vedere cele prezentate, organul

de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) 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, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 28.02.2014, *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.*

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, este obligat să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, documentele anexate la dosarul cauzei, pe baza instrumentării speței de către organele de inspecție fiscală, 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, motiv pentru care, în temeiul art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./24.08.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./24.08.2015, în ceea ce privește **impozitul pe profit** stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei și **diminuarea pierderii fiscale în sumă de .X. lei** aferentă anului 2013 stabilită prin Dispoziția de măsuri nr..X./24.08.2015, precum și **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă și aceleași tipuri de obligații fiscale în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și **dobânzile de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, iar întrucât **Decizia de impunere nr.F-.X./24.08.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./24.08.2015 a fost desființată parțial în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta **se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii** aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei cu titlu de **accesorii** eferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

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 iscală, 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.”

precum și celelalte susțineri ale contestatarului, cât și argumentul societății potrivit căruia “*echipa de control a transcris greșit valoarea pierderii fiscale la 31.12.2013 raportate de societate prin formularul 101, preluând în loc suma ce reprezintă totalul cheltuielilor nedeductibile*”.

B.2.Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei stabilită prin Dispoziția de măsuri nr..X./24.08.2015, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile HQ și de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor servicii facturate de .X. România SA și .X. SA, în condițiile în care documentele prezentate nu justifică necesitatea achiziției acestor servicii pentru activitatea sa economică.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2008-2013, .X. SA, împreună cu .X. România SA și .X. SA au încheiat Convenția tripartită nr. .X./ 04.01.2007, potrivit căreia «*directorii, managerii și personalul cu atribuțiuni la nivel național al fiecărei din cele trei societăți îndeplinesc aceeași funcție și la celelalte două companii [...] părțile convin să factureze periodic către celelalte două societăți, cota parte a cheltuielilor astfel înregistrate*», iar «*prețul contractului se determină pentru fiecare cheltuială în parte potrivit modului de calcul convenit între părți în Anexa nr.1 la prezentul contract. Fiecare parte care a înregistrat o cheltuială va emite factura celeilalte/celoralte părți contractante la valoarea determinată, potrivit modelului de calcul*».

În baza convenției menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 628.6 – «*cheltuieli privind serviciile generale*», «*servicii HQ conform contract*», în perioada 2008-2013, în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă anului 2013 reprezintă «*.X. Campina România facturează cheltuieli naționale staff*» și «*.X. facturează cheltuieli naționale staff*», și pentru care a dedus TVA, în perioada 2009-2013, în sumă de .X. lei aferentă serviciilor în cauză.

În vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la tranzacțiile efectuate de societate cu .X. România SA și .X. SA în baza Convenției tripartite nr.134/ 04.01.2007, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații

societății, precum și justificarea serviciilor în conformitate cu prevederile legale.

Astfel, din documentația prezentată, respectiv note contabile și registrul jurnal anual prezentat de societate în format electronic, cât și din răspunsurile formulate de împuternicitul societății date prin notele explicative, echipa de inspecție fiscală a constatat că, în susținerea cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă și a taxei deduse aferente, nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, ci doar situații tabelare «sheet-uri», care cuprind costuri pentru cele trei societăți, respectiv diferite cheltuieli de personal, cazare, diurna și alte servicii, refacturare cotă parte grupului, înscrisuri ce oferă informații privind determinarea valorilor înregistrate pe cheltuieli și care nu probează realizarea prestațiilor.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative privind realizarea prestațiilor, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte documente corespunzătoare care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea efectuării acestora din prisma specificului activității desfășurate și care sunt destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere a TVA, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(4) așa cum a fost modificat începând cu data de 01.01.2010 prin alin.(7), art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile HQ facturate de către .X. România SA și .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2013, și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în sumă de .X. lei.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care

contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]”

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

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

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității

acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Așadar, legiuitorul sancționează neîndeplinirea acestor condiții prin neadmiterea la deducere a respectivei cheltuieli, textul legii stabilind fără echivoc în sarcina contribuabilului obligația de a justifica printr-un probatoriu adecvat prestarea serviciului. În baza documentelor prezentate, organul fiscal poate verifica justa comensurare a cheltuielii, valoarea de piață a acesteia acolo unde este cazul, necesitatea efectuării ei în folosul activității contribuabilului.

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);”

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

cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art.155¹ alin.(1) din Codul fiscal.

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

Astfel, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între cele trei societăți, .X. SA, împreună cu .X. România SA și .X. SA exista o relație de afiliere, aspect reținut în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./24.08.2015 la Capitolul II, pct.11 "*Prezentarea relațiilor de afiliere*" și necontestate de societate, fiind aplicabile prevederile art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

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

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

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./24.08.2015, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea nu a făcut dovada cu

documente că serviciile de HQ, facturate de .X. România SA și .X. SA în baza Convenției tripartite nr.134/ 04.01.2007, au fost efectiv prestate, precum și necesitatea efectuării acestora prin prisma specificului activității desfășurate de societate și destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, potrivit înregistrării în evidența contabilă, respectiv în contul 628.6 – «cheltuieli privind serviciile generale», în perioada 2008-2013, de «*servicii HQ conform contract*», explicațiile date de d-na..X., în calitate de împuternicit al .X. SA, cât și urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

- potrivit Art.1 din Convenția tripartită nr.134/04.01.2007, activitatea personalului de conducere, respectiv directori și manageri care îndeplinesc aceeași funcție la cele trei societăți, cât și a personalului cu atribuțiuni la nivel național, „*prilejuiește cheltuieli inerente efectuate în interesul fiecăreia dintre societăți*”, facturate periodic celorlalte două societăți prin aplicarea unei „*cote parte a cheltuielilor astfel înregistrate*” potrivit unui „*model de calcul*” convenit între părți;

- sumele înregistrate în contabilitate au fost preluate din baza de date, respectiv registrul jurnal anual pus la dispoziție de societate în format electronic;

- singurele documente justificative prezentate au fost situații tabelare «sheet-uri», care cuprind costuri deductibile, respectiv costuri nedeductibile, pentru cele trei societăți, cu explicații în limba engleză, înscrisuri ce oferă informații privind determinarea valorilor înregistrate pe cheltuieli și care nu probează realizarea prestațiilor.

Se reține, din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate în justificarea prestării efective a serviciilor contractate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că .X. SA a prezentat, prin contestația formulată, o evidență aferentă anului 2013 „*privind persoanele angajate în cadrul unei entități, dar care activează și pentru celelalte două*”, în care sunt înscrise departamentul, numele, funcția, entitatea angajatoare și suma reprezentând “*Total cheltuieli (categ.b)*”. Spre

exemplificare la poziția 1 din tabel este înscris: *“colectare lapte - .X. - manager materie primă – FCR – 74.792”*.

Totodată, societatea a prezentat anexa nr.5, reprezentând organigramele celor trei societăți valabile pentru anul 2013, în care *“o persoană (manager, director) exercită aceeași funcție la cel puțin două companii”* și anexa nr.6 reprezentând fișe de post *“ale persoanelor care exercită atribuțiuni pentru fiecare dintre cele trei entități”*.

Astfel, din analiza organigramelor prezentate, respectiv *„Organigrama Fabrica .X.”*, *„ORGANIZATIONAL CHART TARGU MURES PLANT”* și *„Functional Areas 1st&2nd level”* din cadrul .X. Romania, rezultă că dl. .X. figurează ca *„Tehnic Manager”*, iar potrivit fișei postului, dl. .X. este *„Manager Național Tehnic”* la *„.X. Romania, SC .X. SA, SC .X. SA”* și lucrează la departamentul *„Producție-Operațiuni”* la *„Punct de lucru: .X., Targu .X. și Carei”*, având ca sarcini și responsabilități, spre exemplificare, următoarele: *„organizează și coordonează activitatea de întreținere la nivelul departamentelor tehnice în fabrică; urmărește consumurile energetice și organizează respectiv negociază cu furnizorii termenele și condiții de livrare; monitorizează și coordonează încadrarea cheltuielilor departamentale în bugete de măsură și control, precum și a ținerii evidenței acestora conform normelor de metodologie și reglementări interne; etc.”*. Or, din analiza documentației existente la dosarul cauzei pentru justificarea sumelor facturate, se reține faptul că nu există anexat niciun raport de lucru, proces-verbal ori alt document justificativ din care să rezulte prestarea serviciilor, respectiv numărul de ore alocate pentru fiecare activitate în parte și documentația aferentă activităților desfășurate (documentația pentru serviciul de *“planificarea, coordonarea și organizarea activităților de întreținere, investiții, modernizări, eficientizare energetică, sănătate și siguranța muncii, paza incinta fabricii, coordonare activități de protecție a mediului”*), pentru justificarea costurilor alocate și din care să rezulte în concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora.

Or, potrivit pct.41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultantță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

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

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

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

Astfel, se reține că documentele anexate, în susținerea contestației, nu sunt în măsură să dovedească în ce au constat serviciile HQ înscrise în evidența contabilă, respectiv cuantumul serviciilor prestate în beneficiul său de către .X. România SA și .X. SA, și în ce scop au fost prestate, respectiv să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, documentele pe care contestatara a înțeles să le depună în susținerea deductibilității serviciilor în cauză, cât și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, prin contestație, deși societatea precizează că potrivit Convenției tripartite nr.134/04.01.2007 au fost prevazute chei de alocare, respectiv „*volum de lapte colectat*” pentru departamentul colectare, „*volum de lapte procesat*” pentru departamentele: producție, planificare, achiziții etc., cu privire la stabilirea costurilor prestațiilor efectuate de „*directorii, managerii și personalul cu atribuțiuni la nivel național ai fiecăreia dintre cele trei societăți*”, invocând în susținere și prevederile din Ghidul OECD de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, aceasta făcând o referire generală la acestea, afirmând că „*modelul utilizat de entitățile românești ale grupului .X. este unul des întâlnit în practica actuală a afacerilor*”, nu poate fi reținută în justificarea prestării efective a serviciilor în folosul contestatoarei, întrucât nu prezintă și nu rezultă modul de stabilire a valorii fiecăreia prestații, respectiv modul de alocare a costurilor pe fiecare entitate membră a grupului.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii de HQ au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în favoarea societății, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și compleările ulterioare, respectiv ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din punct de vedere fiscal, serviciile prestate în cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate trebuie justificate conform prevederilor legale în materie, respectiv Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia, precum și toate actele normative la care se face trimitere.

Astfel, se reține că prin Decizia nr. 974/2014, dată într-o speță similară și anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*pentru a stabili dacă organele fiscale au procedat legal, trebuie clarificat dacă în analiza deductibilității unor cheltuieli cu serviciile prestate între societăți aparținând aceluiași grup de firme, trebuie să se acorde prevalență limitelor trasate de Dosarul prețurilor de transfer (al grupului) care se încadrează în Liniiile directe ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică sau este necesar a se verifica prioritar îndeplinirea*

condițiilor legale pentru recunoașterea caracterului deductibil, chestiunea cheilor de alocare și, implicit, a costurilor fiind subsecventă.

Înalta Curte consideră că a doua abordare se impune și, ca urmare, fiscul a procedat legal.[...]

Orice contribuabil care optează pentru a considera deductibile anumite cheltuieli trebuie să demonstreze potrivit art.21 alin.(1) din Codul fiscal, că acestea sunt „efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”. Totodată, potrivit alin.(4) lit.m) din același articol, „nu sunt deductibile...cheltuielile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Cu alte cuvinte, agentul economic are libertate deplină în a achiziționa orice servicii consideră că sunt oportune la un moment dat, însă pentru că raportul juridic fiscal este un raport de drept public el se supune rigorilor reglementărilor citate și, ca urmare, fiscul are dreptul de a aprecia dacă o anumită cheltuială este deductibilă sau nu.”

Se reține, având în vedere prevederile legale citate, completate cu documentele elaborate de organismele internaționale și ale Uniunii Europene în domeniul prețurilor de transfer, că simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt și care sunt necesare, respectiv pentru care o companie independentă ar fi dispusă să plătească sau să le efectueze singură.

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

Mai mult, se reține că prin Decizia nr. 1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut 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 legiutorul 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 contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) 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.”

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză, pe care și-a fondat susținerea, nu sunt de natură să justifice că sumele înscrise în evidența contabilă reprezintă

servicii prestate în beneficiul său de către .X. România SA și .X. SA, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Afirmațiile societății potrivit cărora „.X. deține numeroase documente prin care autoritățile fiscale pot identifica prestarea efectivă a serviciilor HQ” și „departamentul de controlling (departament comun celor trei companii) ține, cu ajutorul aplicațiilor informatice, o evidență strictă a activităților desfășurate de fiecare persoană care activează pentru mai mult de o entitate, precum și costurile aferente, evidență pe baza căreia se fac alocările de costuri inter-companii”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative specifice naturii serviciilor facturate, din care să se poată stabili fără echivoc prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în evidența sa contabilă, în ce au constatat acestea și totodată măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat situații tabelare «sheet-uri», care cuprind costuri pentru cele trei societăți, respectiv diferite cheltuieli de personal, cazare, diurna și alte servicii, refacturate cotă parte grupului, înscrisuri ce oferă informații privind determinarea valorilor înregistrate pe cheltuieli și care nu probează realizarea prestațiilor.

În ceea ce privește invocarea hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-124/12 AES 3C Maritza East 1 EOOD, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor, ci doar faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor în beneficiul ei și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. România SA și .X. SA fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./24.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.08.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru diminuarea pierderii fiscale în sumă de .X. lei înregistrată de societate la data de 31.12.2013 și pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./24.08.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit,**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

și pentru suma de **.X. lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013, potrivit Dispoziției de măsuri nr..**X./24.08.2015** 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.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **.X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. **F-.X./24.08.2015** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice **.X.** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit,**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

și pentru suma de **.X. lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2013, potrivit Dispoziției de măsuri nr..**X./24.08.2015** emisă de aceleași organe de inspecție fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau la Curtea de Apel **.X.** în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.