



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

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



Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,

Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 47/2017
privind soluționarea contestației depusa de
SC XXXXX SRL
înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1216/11.10.2016

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. din 10.10.2016, înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii sub nr. SSC 1216/11.10.2016, asupra contestației formulata de SC XXXXX SRL cu domiciliul fiscal în oras, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul sub nr., avand CIF RO

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC zzz/2016, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC yyy/2016 și are ca obiect suma totală de **4.015.782** lei, reprezentând:

- I. Impozit pe profit stabilit suplimentar și obligații fiscale accesorii în sumă totală de 909.171 lei, din care impozit pe profit în sumă de 387.124 lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 386.283 lei, și penalitati de intarziere în sumă de 135.764 lei;
- II. TVA stabilita suplimentar si obligatii fiscale accesorii in suma totala de 3.106.611 lei, din care TVA in suma de 1.885.552 lei,

dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de 961.125 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de 259.934 lei.

Prin adresa nr. SSC 1216/1105/28.03.2017 s-a solicitat contestatarei sa precizeze cuantumul accesoriilor contestate, aceasta prin adresa de raspuns fara numar si fara data, transmisa prin posta electronica in data de 04.04.2017 continand atasat modul de calcul al accesoriilor, inregistrata la Serviciul Solutionare Contestatii sub nr. SSC 1142/05.04.2017 a comunicat ca suma totala a accesoriilor contestate de societate este de 522.047 lei, fiind compusa din:

- 386.283 lei - d dobanzi/majorari de intarziere aferente impozit pe profit,
- 135.764 lei penalitati de intarziere aferente impozit pe profit.

Similar prin adresa nr. SSC 1216/1104/28.03.2017 s-a solicitat si Activitatii de Inspectie Fiscala sa precizeze cuantumul accesoriilor contestate de catre petenta, drept urmare organele de inspectie fiscala au raspuns prin adresa nr. 113353/03.04.2017 insotita de anexa cuprinzand calculul accesoriilor stabilite pentru fiecare din sumele analitice al impozitului pe profit stabilit suplimentar, sume apropiate cu cele comunicate de catre contestatoarele.

Astfel, obiectul contestatiei formulata de societate il constituie suma totala de **4.015.782 lei** reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar.

Contestația a fost depusa în termenul de 45 de zile prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, stabilit în raport de data primirii titlului de creanța contestat, respectiv **10.08.2016**, conform datei calendaristice ce figureaza inscrisa pe titlul de creanta, contestatia fiind depusa si inregistrata la DGAMC sub nr. 68418/09.09.2016, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata societatea a solicitat, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sustinerea orala a contestatiei, procedura ce s-a indeplinit in data de 27.03.2017, la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, aspect consemnat în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevazute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data

depunerii contestației SC XXXXX SRL figurând la poziția nr. ... din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal învestit să se pronunțe asupra contestației formulată de SC XXXXX SRL.

I. Prin contestația formulată societatea XXXXX SRL solicită anularea parțială a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, formulând, în esență, următoarele motive:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Cu privire la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2009.

Cadrul legal aplicabil invocat de societate este cel al prevederilor art.16 alin.(1), art.19 alin.(1) din Codul fiscal, art.23, art.24 și art.91 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În contestația formulată, societatea critică din punct de vedere procedural lipsa dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009 având în vedere că baza impozabilă se constituie până la data de 31 decembrie 2009, care se prescrie la expirarea termenului de 5 ani, calculat de la data de 1 ianuarie 2010, susținând că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente impozitului pe profit realizat în anul 2009 s-a prescris la data de 31 decembrie 2014, prima zi în care dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare s-a prescris fiind data de 01.01.2015, în condițiile în care acțiunea de inspectie fiscală a demarat în data de 14.09.2015.

B. PE FONDUL CAUZEI

În contestația depusă, XXXXX SRL afirmă ca motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația se prezintă sub forma următoarelor motive de nelegalitate de ordin substanțial:

- I. Privitor la descrierea serviciilor achiziționate de către XXXXX de la ALPHA și beneficiul adus la nivelul societății, se menționează:

Societatea prezintă o scurtă descriere a relației contractuale dintre XXXXX și ALPHA, astfel XXXXX și ALPHA au încheiat în data de 01.08.2002 și respectiv în data de 01.01.2009 contracte de prestări servicii (atașate în Anexele nr. 3 și nr. 4 la contestație) având ca obiect furnizarea de servicii de management al cererii, managementul proceselor, managementul de proiect, managementul inovațiilor, managementul arhitecturii, managementul aplicațiilor, managementul tehnologic, managementul activităților de service, coordonarea liniilor de vânzări, depozitare, logistica achizițiilor, dispoziții și coordonare logistică, respectiv, audit intern, vânzări, managementul internațional de produs al grupului, control, contabilitate, juridic, resurse umane, procesarea electronică a datelor și internaționalizarea.

Contractele conțin prevederi cu privire la scopul încheierii acestora, natura serviciilor prestate, modalitatea de stabilirea a pretului, precum și modul de facturare și plată a serviciilor.

În acest sens, societatea menționează că în perioada 2009 - 2014 ALPHA a fost societatea din cadrul grupului XXXXX care reunea mijloacele materiale și resursele umane care permiteau să se definească în orice domenii strategia comună a societăților din grup și să asigure în întregime și parțial gestiunea financiară și administrativă a societăților din grup.

Astfel, prin încheierea contractelor, XXXXX urmărea să beneficieze de asistență atât în cursul normal al afacerii, cât și ca urmare a unui trend excepțional al afacerii. În baza contractelor, XXXXX a beneficiat de anumite categorii de servicii în mod recurent pe tot parcursul perioadei acoperite de inspectia fiscală (de ex. servicii de expansiune referitoare la acțiuni de identificare de spații comerciale locale, cheltuieli constând în principal în identificarea de spații comerciale, negocierea chiriilor aferente acestor locații și rezolvarea unor probleme tehnice aferente acestor spații - mentenanță), în timp ce suportul în alte arii s-a oferit la momentul la care a fost necesar.

Societatea în cadrul contestației redă printr-o scurtă prezentare principalele activități în care ALPHA a prestat servicii în beneficiul Societății în perioada verificată, în baza contractelor încheiate între cele două societăți, și a căror prestare efectivă și beneficiu a fost contestat de echipa

de control.

Societatea arata ca, asa cum reiese si din documentele justificative existente la nivelul Societatii si atasate la contestatie (de ex. corespondenta, procese verbale, minute din cadrul intalnirilor, rapoarte de conformitate etc), suportul primit de catre Societate din partea grupului a fost unul complex si complet, ALPHA fiind implicata in stabilirea planurilor de lucru pentru dezvoltarea de noi magazine XXXXX in Romania, supervizarea din punct de vedere tehnic a fiecarei etape din cadrul desfasurarii lucrarilor de expansiune la nivelul Societatii, analiza indeplinirii cerintelor de calitate a magazinelor, efectuarea vizitelor pe santier si analiza rapoartelor privind stadiul lucrarilor de constructii.

In mod specific, societatea indica ca in perioada 2009 - 2011 a avut loc dezvoltarea magazinului XXXXX din Botosani, proiect in cadrul caruia ALPHA a avut implicare in mod constant, aducand o contributie semnificativa la realizarea magazinului in conformitate cu standardele XXXXX. In acest sens, reprezentantii ALPHA au corespondat constant in mod direct cu persoanele responsabile de efectuarea lucrarilor, au efectuat vizitele in Romania pentru a discuta referitor la proiectul de expansiune si au urmarit stadiul lucrarilor si, de asemenea, au efectuat vizite de lucru la locatia noului magazin cu scopul de a verifica conformitatea lucrarilor si respectarea standardelor de calitate XXXXX in ceea ce priveste dezvoltarea de magazine.

Totodata, societatea mentioneaza ca reprezentantii ALPHA au analizat oportunitatea deschiderii magazinului din Baneasa, studiind oferta terenurilor din aceasta zona si a planurilor de amplasament. Astfel, Societatea a beneficiat in mod recurent de servicii de expansiune de la diversi specialisti din cadrul ALPHA, precum dl. B. A. - „Manager Constructii International, dl. S. P. - „Internationalizare”, dl. H. S. - Director General Expansiune Internationala, dl. P. H. - „Manager Imobiliare” si Lennard Besch - „Manager Real Estate Expansiune Internationala”.

In acest sens, societatea considera ca va demonstra in cadrul contestatiei ca, in perioada 2009 - 2011, XXXXX a beneficiat in mod continuu de suportul grupului ALPHA in aria de expansiune, asistenta necesara pentru dezvoltarea de noi magazine XXXXX si bunul mers al afacerii. Serviciile efectiv prestate au variat in functie de nevoile recurente ale Societatii sau de cele exceptionale, potrivit operatiunilor desfasurate.

In acest scop, societatea a atasat la contestatia fiscala in Anexa nr. 5, cu titlu de exemplu, in temeiul art. 276 alin. 2 Cod procedura fiscala (vechiul art. 213 alin. 4 din OG nr. 92/2003), diverse documente justificative care demonstreaza prestarea efectiva a serviciilor.

In cadrul a 8 pagini din cadrul contestatiei, societatea prezinta un

Centralizator al documentelor justificative cu privire la serviciile de expansiune prestate de catre ALPHA in beneficiul societatii in perioada 2009 – 2011, fata de care se face precizarea faptului ca activitatile enumerate in cadrul acestui centralizator si la documentele prezentate in anexe, au fost puse la dispozitie cu titlu exemplificativ pentru a se forma o intelegere asupra serviciilor efectiv prestate.

In final, societatea mentioneaza faptul ca elaborarea unei liste exhaustive cu toate documentele care au stat la baza probarii prestarii efective a serviciilor este foarte dificil de realizat dat fiind perioada lunga de timp analizata, volumului ridicat de informatii, precum si a faptului ca au intervenit schimbari de personal in cadrul ambelor societati si este dificil de accesat arhiva electronica a acestora.

- II. Cu privire la incadrarea ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal a cheltuielilor cu serviciile de expansiune primite de societate in perioada 01.01.2009-31.12.2011 si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit. Caracterul neintemeiat al impunerii Societatii la plata impozitului pe profit in valoare de 419.566 lei si a deducerii pierderii fiscale aferente acestei perioade.

Din punctul de vedere al societatii aceasta considera ca ar trebui sa beneficieze de deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu serviciile primite in intreaga perioada verificata de la ALPHA, inclusiv de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de expansiune, contabilitate si vanzari contestate de echipa de inspectie fiscala. Insa, intrucat obtinerea unei documentatii extinse pentru a demonstra prestarea efectiva a tuturor serviciilor in beneficiul societatii este foarte dificil de realizat dat fiind perioada lunga de timp analizata, termenul scurt de pregatire a contestatiei, precum si faptului ca au intervenit schimbari majore de personal in cadrul XXXXX, iar accesul la informatii de la ALPHA este extrem de anevoios, aceasta din urma aflandu-se in lichidare, societatea a decis sa conteste doar decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza societatii deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de expansiune din perioada 2009 - 2011 in suma totala de 5.535.019 lei.

In ceea ce priveste cadrul legal, societatea noteaza ca potrivit regulii generale de deductibilitate prevazute la art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal, in vigoare pentru perioada supusa controlului, *„pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”*, si totodata Codul Fiscal

include de asemenea o regula specifica de deductibilitate pentru cheltuielile cu servicii, astfel, potrivit art. 21 alin. (4) Cod fiscal *„Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”* coroborat cu Pct. 48 din Normele metodologice aferente art. 21 alin. 4) lit. m) din Codul Fiscal.

In plus, societatea aminteste de faptul ca la art. 11 din Codul Fiscal este prevazuta regula generala anti-abuz, potrivit careia *„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contributii sociale obligatorii, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic, ajustand efectele fiscale ale acesteia, sau pot reincadra forma unei tranzactii/activitati pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei/activitatii”* iar Normele Metodologice date in aplicarea acestui articol si mentionate de echipa de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, ofera informatii suplimentare cu privire la serviciile de administrare si conducere din cadrul unui grup.

Asadar, din prevederile pct.41 din Normele Metodologice in cazul serviciilor de administrare si conducere din interiorul grupului, se poate observa ca legislatia fiscala romaneasca nu include detalii suplimentare cu privire la ce tipuri de cheltuieli ar intra in categoria cheltuielilor de administrare, management, control etc, ce ar trebui deduse la nivel central sau regional prin intermediul anumitor societati afiliate, in numele grupului, in schimb facandu-se trimitere la Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OECD pentru interpretarea acestora.

Astfel, potrivit prevederilor paragrafului 7.2 al Capitolului VII *„Consideratii speciale asupra serviciilor intra-grup”* din *„Liniile Directoare pentru companii multinationale si administratii fiscale privind preturile de transfer, emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica”* („OECD”), *„o companie multinationala poate sa puna la dispozitia membrilor sai o gama extinsa de servicii, in mod special, de natura administrativa, tehnica, financiara si comerciala.”*

„O companie independenta care are nevoie de un serviciu il poate achizitiona de la un prestator specializat sau il poate executa compania intern. Intr-un mod similar, un membru al unui grup multinational, care are nevoie de un serviciu, il poate achizitiona direct sau indirect de la companii independente, sau de la una sau mai multe companii afiliate din acelasi grup multinational (intra-grup), sau il poate executa compania intern... .”

Totodata, societatea mentioneaza faptul ca la paragraful 7.9 din aceleasi Liniile directoare se mentioneaza ca *„o analiza mai complexa este*

necesara in situatia in care o societate afiliata desfasoara activitati ce se refera la mai mult de un membru al grupului sau la intregul grup. Intr-o mica parte a acestor situatii, o activitate intra-grup poate fi desfasurata cu privire la membrii grupului chiar daca acei membri nu au nevoie de acea activitate (si nu ar fi dispusi sa plateasca pentru ea daca ar fi fost societati independente). O asemenea activitate ar fi tipul de activitate pe care o societate membra a grupului (de obicei societatea-mama sau o societate de holding regionala) o presteaza doar datorita detinerii de participatii in unul sau mai multi membri ai grupului, in capacitatea sa de asociat. Acest tip de activitate nu ar justifica o cheltuiala la nivelul societatilor beneficiare.(...)". Societatea prin paragraful 7.10 indica exemple de costuri aferente unor astfel de activitati descrise mai sus, si anume:

- costuri ale activitatilor privind structura juridica a societatii-mama, precum costurile cu intalnirile actionarilor societatii-mama, emisiunea de actiuni in societate-mama si costuri ale Consiliului de Supraveghere;
- costuri referitoare la cerintele de raportare ale societatii-mama inclusiv consolidarea
- raportarilor, costuri cu strangerea de fonduri pentru achizitia de participatii in societatea-mama.

In plus fata de cele de mai sus, societatea mentioneaza ca administratia fiscala din Romania este membra semnatară a Comunicarii COM (2011) 16 a Comisiei catre Parlamentul European, Consiliul si Comitetul Economic si Social European privind indrumarile pentru serviciile intra-grup cu valoare adaugata mica („Indrumar”), emis de Forumul comun al UE pentru preturile de transfer (atasat in Anexa nr. 6 la contestatie).

Indrumarul amintit de societate, pe langa a admite existenta acestora, listeaza in Anexa 1 mai multe tipuri de servicii care sunt prestate in mod obisnuit in beneficiul filialelor:

- **Servicii din domeniul tehnologiei informatiei, de exemplu:** elaborarea, dezvoltarea si gestionarea sistemului informatic, studiul, dezvoltarea, instalarea si mentenanta periodica/extraordinara a programelor informatice; etc.
- **Servicii din domeniul resurselor umane, de exemplu:** activitati legate de legislatie, contracte, administratie, securitate sociala si fiscalitate in relatie cu gestionarea ordinara si extraordinara a personalului; selectia si angajarea personalului; asistenta in definirea carierei profesionale; asistenta etc.
- **Servicii de marketing, de exemplu:** analiza, elaborarea si

coordonarea activitatilor de marketing; analiza, elaborarea si coordonarea activitatilor de promovare; analiza, elaborarea si coordonarea campaniilor publicitare; studii de piata; dezvoltarea si gestionarea site-urilor web; publicarea de reviste distribuite clientilor filialei (chiar daca acestea se refera la intregul grup).

- **Servicii juridice, de exemplu:** asistenta pentru redactarea si revizuirea contractelor si acordurilor; consultanta juridica permanenta; redactarea si comandarea de opinii juridice si fiscale; etc.
- **Servicii administrative si de contabilitate, de exemplu:** asistenta pentru elaborarea bugetului si a planurilor de exploatare, tinerea contabilitatii obligatorii; asistenta pentru elaborarea situatiilor financiare periodice, etc.
- **Servicii tehnice, de exemplu:** asistenta pentru instalatii, masini, echipamente, procese etc.; planificarea si executarea de activitati ordinare si extraordinare de mentenanta in localurile companiei si asupra instalatiilor; etc.
- **Servicii de control de calitate, de exemplu:** asistenta pentru obtinerea certificatelor de calitate (de ex. ISO 9000); si elaborarea si implementarea de programe de satisfacere a clientului, etc.
- **Alte servicii:** servicii de elaborare a strategiei si de dezvoltare a companiei securitatea companiei; cercetare si dezvoltare; gestionarea proprietatilor imobiliare etc.

In cazul specific al XXXXX, Societatea considera ca a indeplinit conditiile prevazute de legea fiscala pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de expansiune din perioada 2009 - 2011, dupa cum urmeaza:

a) existenta contractului: serviciile sunt executate in baza unui contract incheiat intre parti;

b) justificarea prestarii efective si necesitatea serviciilor: serviciile sunt sustinute de documente care justifica prestarea lor efectiva si care demonstreaza necesitatea pentru contribuabil, tinand cont de specificul activitatii desfasurate.

Referitor la justificarea prestarii efective a serviciilor de expansiune in beneficiul XXXXX, petenta subliniaza ca pe parcursul inspectiei fiscale reprezentantii Societatii au prezentat organelor de control contextul general in care activeaza Societatea si motivatia inregistrarii cheltuielilor cu serviciile de expansiune, acestea fiind necesare si esentiale pentru buna desfasurare a activitatii XXXXX si obtinerea de venituri impozabile.

In acest sens, insasi organele de control retin in cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala ca au primit de la Societate si atasat in Anexa 8 la Raportul de Inspectie Fiscala sinteza continutului corespondentei privind serviciile de expansiune facturate de ALPHA, totusi, organele de control

mentioneaza cu privire la serviciile de expansiune ca acestea „*au constat in principal in identificarea de spatii comerciale, negocierea chiriilor aferente acestor locatii si rezolvarea unor probleme tehnice aferente acestor spatii (mentenanta)*”. Mai departe, acestia arata ca intrucat „*contractele de inchiriere spatii comerciale au fost incheiate pana in anul 2009 (cu exceptia deschiderii unui magazin in anul 2010 la Botosani), durata de inchiriere prevazuta in contracte fiind fixa, intre 10 si 15 ani, fara a fi ajustata periodic in functie de conditiile pietei [...] cheltuielile facturate care se refera la centrul de cost Germania nu se identifica ca beneficiu in activitatea XXXXX SRL in perioada supusa controlului.*” .

Cu privire la aceste afirmatii ale echipei de control, petenta precizeaza ca din informatiile inscrise in documentele justificative sumarizate in cadrul contestatiei la Sectiunea 3.1 si atasate acesteia, rezulta in mod evident ca XXXXX a beneficiat de suportul grupului in desfasurarea activitatii sale economice, serviciile primite in domeniul expansiunii fiind mult mai complexe si mai extinse decat cele retinute de echipa de control, *exemplificand*, pe urmatoarele:

- asistenta in stabilirea planurilor de lucru pentru dezvoltarea de noi magazine XXXXX in Romania (de ex. magazin Botosani, prospectare deschidere magazin Baneasa), realizare de studii de fezabilitate;

- asistenta in planificarea si supervizarea din punct de vedere tehnic a fiecarei etape din cadrul desfasurarii lucrarilor de constructie si a celor de finisare interioara (de ex. magazin Botosani);

- efectuarea vizitelor pe santier si analiza rapoartelor privind stadiul lucrarilor de constructii (de ex. magazin Botosani), analiza indeplinirii cerintelor de calitate a magazinelor;

- negocierea chiriilor aferente acestor magazine; rezolvarea unor probleme tehnice aferente spatiilor comerciale - mentenanta, etc.

Petenta concluzioneaza si afirma ca este mai mult decat evident ca aceste servicii au fost prestate in beneficiul Societatii intrucat, asa cum rezulta din intreg ansamblul documentelor depuse in anexe si redade exemplificativ mai sus, ele au ca obiect consultanta oferita de ALPHA pentru obiective de investitie sau probleme tehnice aparute la nivelul magazinelor din Romania. Or, atat timp cat toate aceste servicii privesc magazinele din Romania, aflate in directa conducere a Societatii si de care aceasta este direct raspunzatoare, petenta nu intelege cum se poate sustine ca achizitionarea acestor servicii nu ar fi fost utile XXXXX.

In acest sens a retinut si Inalta Curte de Casatie si Justitie in practica sa (Decizia ICCJ nr. 1227/2011) in care s-a retinut ca:

"Examinand inscrisurile depuse in cauza, Curtea a retinut ca au fost puse la dispozitia echipei de control, respectiv atasate la dosarul

contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere, numeroase dovezi ale prestarii efective a serviciilor prevazute in contractul de repartizare a costurilor de catre R. Olanda in beneficiul SC R. SRL, in conformitate cu prevederile pct. 48 din Normele de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m) C.fisc. Aceste cheltuieli sunt deductibile, deoarece ele au fost angajate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar contribuabilul-persoana juridica are puterea discreționara de a angaja orice cheltuieli legal efectuate, in vederea producerii de venituri impozabile, precum si dreptul de a le deduce de la calcularea impozitului pe profit (principiul liberei gestiuni a activitatii comerciale). Un contract de repartizare a costurilor intra-grup permite societatilor care il compun sa beneficieze de servicii administrativ-financiare, IT, marketing, resurse umane, de inalta calificare, la costuri mai reduse decat acelea care ar fi necesare pentru contractarea acestora, in mod individual".

Societatea considera ca sunt indeplinite conditiile prevazute de legea fiscala astfel ca, in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu serviciile de expansiune prestate de catre ALPHA, in beneficiul Societatii, drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit in perioada 2009 - 2011.

- III. Cu privire la refuzul dreptului de deducere a TVA in valoare de 1.885.552 lei aferenta serviciilor achizitionate de catre XXXXX SRL de la ALPHA si a impunerii in sarcina societatii de majorari si dobanzi de intarziere in suma de 961.125 lei si penalitati de intarziere in suma de 259.934 lei aferente.

3.1. Societatea considera ca indeplineste toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere.

Avand in vedere prevederile art. 145 alin. (2) si 146 alin. (1) din Codul fiscal, societatea arata ca pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, trebuie indeplinite urmatoarele conditii:

- 1) O conditie formala - Serviciile efectuate trebuie sa fie justificate in baza unei facturi intocmite conform prevederilor legale.
- 2) O conditie substantiala - Serviciile trebuie sa fie destinate utilizarii in folosul realizarii de operatiuni taxabile sau operatiuni scutite cu drept de deducere.

Privitor la **Conditia formala** - Societatea detine facturile in original, intocmite potrivit prevederilor legale, se precizeaza:

In privinta acestei conditii societatea considera ca este indeplinita de catre Societate, dat fiind ca XXXXX si-a exercitat dreptul de deducere a

TVA aferenta achizitiilor de servicii contabilitate, expansiune si aferente centrului zonal de vanzari numai in baza exemplarelor originale ale facturilor emise de catre ALPHA. De asemenea, se mentioneaza ca toate facturile de achizitie primite de Societate de la ALPHA contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 155 alin (5) sau ale art. 155 alin. (19) din Codul Fiscal.

Prin urmare, petenta indica faptul ca au fost respectate pe deplin prevederile art. 146 alin. (1) din Codul fiscal si ale punctului 46 alin (1) din Normele metodologice, in legatura cu exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii, precizandu-se totodata ca indeplinirea acestei conditii nu a fost contestata de organele de control.

Privitor la **Conditia substantiala** - Serviciile achizitionate de XXXXX au fost utilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, se precizeaza:

Contestatoarea considera ca pentru a deduce TVA inscrisa in facturile primite aferente achizitiilor de servicii efectuate, Societatea avea si obligatia indeplinirii conditiei privind substanta operatiunii (art. 145 alin. (2) din Codul fiscal), respectiv sa arate ca serviciile achizitionate au fost utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile sau a celor scutite cu drept de deducere, cum ar fi livrarile intracomunitare de bunuri sau exporturile, XXXXX considerand ca este indreptatita sa deduca TVA aferenta serviciilor facturate de ALPHA, acestea fiind achizitionate de Societate in scopul desfasurarii activitatii sale economice.

3.2. Din perspectiva exercitarii dreptului de deducere a TVA, societatea considera ca nu prezinta relevanta justificarea necesitatii si a beneficiului rezultat din serviciile achizitionate.

Societatea arata ca rolul de stabilire a deciziilor de afaceri revine conducerii societatii, care, in aceasta competenta, a decis necesitatea si beneficiul achizitiei serviciilor ce au facut obiectul inspectiei fiscale, Societatea beneficiind de variate servicii de contabilitate, expansiune si in legatura cu centrul zonal de vanzari, de la o societate din grup.

Serviciile in discutie, enumerate in cuprinsul contestatiei si ale caror documente justificative au fost puse la dispozitia organelor de control pe perioada derularii inspectiei fiscale au ajutat Societatea sa functioneze intr-un mediu competitiv pe piata romaneasca, in acest context pentru achizitia acestor servicii, Societatea a dedus TVA aferenta, potrivit legii, prin mecanismul taxarii inverse conform art.150 alin. (6) din Codul fiscal. In acest sens, organul de inspectie fiscala a citat o serie de motive care nu se

regasesc in legislatia de TVA si a subliniat faptul ca Societatea nu a reusit sa justifice "necesitatea reala si beneficiul" serviciilor.

Petenta indica ca nici in legislatia nationala de TVA si nici in jurisprudenta CJUE in domeniul TVA, nu apare mentionata conditia probarii necesitatii sau beneficiului achizitiei unui serviciu sau a unui bun, in vederea exercitarii dreptului de deducere a TVA, desi, in cazul de fata, si aceste criterii sunt indeplinite.

Societatea prin faptul ca nu a putut demonstra necesitatea sau beneficiul achizitionarii acestor servicii, considera ca pe langa faptul ca aceasta argumentare nu are nicio relevanta din perspectiva legislatiei de TVA, o considera si ca fiind o afirmatie nejustificata, fara a fi demonstrata de vreo analiza sau expertiza tehnica acreditata sau vreo dovada obiectiva adusa de inspectori in acest sens.

Contestatoarea considera ca necesitatea achizitionarii acestor servicii este justificata inclusiv prin tipologia lor, astfel, natura serviciilor, care, de altfel, chiar echipa de control o reda fidel, in mod repetat, in continutul RIF-ului arata faptul ca ele sunt cat se poate de specifice si in mod natural necesare in desfasurarea unei activitati economice precum cea desfasurata de XXXXX. In situatia specifica a Societatii, documentele justificative contin aspecte relevante in identificarea naturii serviciilor prestate, desi acestea nu au fost detaliate in RIF sau luate in considerare pe durata inspectiei iscale.

3.3. Societatea indica faptul ca decizia organelor de control cu privire la negarea dreptului de deducere a TVA contravine flagrant principiilor consacrate în materia fiscală în jurisprudenta CJUE.

Societatea face referinta la jurisprudenta CJUE, respectiv la numeroase decizii ale acesteia, avand ca scop clarificarea interpretarii prevederilor directivelor europene privind sistemul comun al TVA.

Petenta considera ca, prin refuzarea dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala au incalcat o serie de principii consacrate in jurisprudenta CJUE in materie de TVA, astfel:

3.3.1 Referitor la incalcarea principiului neutralitatii TVA.

Principiului neutralitatii TVA enuntat de art. 3 Cod fiscal si prezentat in detaliu in materia TVA de jurisprudenta CJUE, potrivit caruia TVA trebuie sa aiba efect neutru, adica sa conduca la acelasi rezultat final oricati intermediari ar exista, prin mecanismul exercitarii dreptului de deducere.

In interpretarea prevederilor Directivei de TVA cu privire la dreptul de

deducere, CJUE a pronunțat o serie de hotărâri obligatorii prin care a decis, după cum urmează:

(1) Cauzele *Gabalfrisa și alții* (C-110/98-C-147/98, Rec, p.I-1577, punctul 43) *Centralan Property* (C-63/04, Rec., p.I-11087, punctul 50), *Kittel și Recolta Recycling* (C-439/04 și C-440/04, Rec., p.I-6161, punctul 47), *Mahageben și David* (C-80/11 și C-142/11, punctul 38) - Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva de TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat. Cauzele mai sus menționate au fost atașate în copie de societate în anexele nr. 8, nr. 9, nr. 10, nr. 11 și nr. 12 la contestație.

(2) Cauza *Ecotrade* (C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 63), *Fatorie* (C-424/12, punctul 35.) - din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Collee*, C-146/05, Rep., p. 1-7861, punctul 31). Cauzele amintite sunt atașate în copie de societate în anexele nr. 13 și nr. 14 la contestație.

(3) Cauza *Idexx* (C-590/13-C, punctele 35 - 37) - formalitățile astfel stabilite de statul membru în cauză și care trebuie să fie respectate de persoana impozabilă pentru a-și exercita acest drept nu pot depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă. În plus, în scopul aplicării TVA-ului și al controlului său de către administrația fiscală, articolul 22 din A șasea Directivă prevede anumite obligații care revin persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe, cum ar fi efectuarea de înregistrări contabile și depunerea unei declarații. Potrivit alineatului (8) al acestui articol, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale. Cu toate acestea asemenea măsuri nu pot să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să repună în discuție neutralitatea TVA-ului. Cauza *Idexx* (C-590/13-C) este atașată în copie de societate în anexa nr.15 la contestație.

De asemenea, conform cauzei paragrafului 26 din C-371/07 *AstraZeneca* „[...] Orice limitare a dreptului de deducere a TVA are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință nu sunt permise derogări decât în cazurile expres prevăzute de A șasea directivă” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec, p. I-81, punctul 42 precum și jurisprudența citată de societate anterior.

In plus, dispozitiile care prevad derogari de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, ce garanteaza neutralitatea acestei taxe, sunt de stricta interpretare, asa cum rezulta din Hotararea Metropol si Stadler, mentionata de societate, punctul 59, si atasata in copie in anexa nr.16 la contestatie.

Aditional celor de mai sus, conform deciziilor CJUE in cazurile 95/07 Ecotrade, C-90/02 Bockemuhl mentionam faptul ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor in general, face parte integranta din sistemul de TVA si, in principiu, nu poate fi limitat. Practic, dreptul de deducere se exercita imediat pentru TVA aferenta achizitiilor realizate de contribuabili, atat timp cat respectiva persoana este o persoana impozabila ce realizeaza, in principiu, operatiuni taxabile, cum este si cazul Societatii. Cauzele amintite sunt atasate in copie de societate in anexa nr. 17 la contestatie.

Mai mult, conform cauzei C-285/11 Bonik, *„Curtea a statuat in mod repetat ca dreptul de deducere prevazut la articolul 167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 face parte integranta din mecanismul TVA-ului si, in principiu, nu poate fi limitat. In special, acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte (a se vedea Hotararea din 21 martie 2000, Gabalfrisa si altii, C-110/98-C-147/98, Rec, p. 1-1577, punctul 43, Hotararea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec, p. I-11087, punctul 50, Hotararea din 6 iulie 2006, Kittel si Recolta Recycling, C-439/04 si C-440/04, Rec, p. I-6161, punctul 47, precum si Hotararea Mahageben si David, citata anterior, punctul 38).”*. Cauza Bonik (C-285/11) este atasta in copie de societate in anexa nr.18 la contestatie (Anexa nr. 18)

Astfel, atat timp cat serviciile au fost achizitionate in folosul activitatii XXXXX, in vederea acordarii dreptului de deducere a TVA, potrivit legii in vigoare in Romania nu are relevanta daca a existat un beneficiu sau nu la nivelul Societatii sau care a fost nivelul aceluia beneficiu.

In acest sens, in jurisprudenta Inaltei Curti de Casatie si Justitie din Romania, Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal, in Decizia nr. 684/2013, cu privire la persoanele competente sa stabileasca, in principal, daca achizitiile au fost efectuate in folosul unor operatiuni impozabile, instanta suprema a aratat in speta adusa judecatii urmatoarele: „prima instanta a recunoscut organului fiscal o libertate de apreciere ce depaseste litera legii, facand astfel o gresita aplicare a prevederilor Codului de procedura fiscala, sub acest aspect comerciantul fiind cel care isi asuma gestiunea propriei activitati, stabilind operatiunile ce urmeaza sa fie efectuate in vederea realizarii de profit”.

Raportand concluziile instantelor nationale si cele ale CJUE la cazul specific al Societatii, consideră că Societatea indeplineste conditia

substantiala pentru exercitarea dreptului de deducere, dat fiind ca:

- In speta nu se poate pune in discutie realitatea prestarii serviciilor;
- In speta exista o legatura directa intre achizitiile de servicii de la ALPHA si operatiunile derulate de Societate, aceste servicii stand la baza derularii efective a activitatii Societatii asa cum reiese din descrierea serviciilor de mai sus.

3.3.2 Referitor la incalcarea principiului certitudinii impunerii

Societatea subliniaza faptul ca decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul Societatii la deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate contravine principiului certitudinii impunerii prevazut atat in cazuri ale CJUE (pct.72 din Cazul C-25/02 Halifax) dar si la art. 3 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, in conditiile in care Codul fiscal contine prevederi clare cu privire la conditiile de exercitare a dreptului de deducere - art. 145 si art. 146 din Codul fiscal - organele de inspectie fiscala refuzand dreptul de deducere a TVA in baza unor conditii suplimentare, respectiv invocand prevederi aplicabile in cadrul legislatiei privitoare la impozitul pe profit.

3.3.3 Referitor la incalcarea principiului proportionalitatii si prevalentei substantei asupra formei

Potrivit principiului proportionalitatii, retinut de CJUE in cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise, Molenheide (solutia pronuntata in cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C- 401/95 si C-47/96, si cauza C-25/03, Eswein), masurile stabilite prin legislatia nationala in materia fiscalitatii nu pot depasi ceea ce este proportional in atingerea scopului urmarit, in cauza evitarea fraudei si evaziunii fiscale. Cauzele amintite sunt atasate in copie de societate in anexele nr. 19 la contestatie.

3.3.4 Referitor la incalcarea principiului cooperarii loiale

Societatea arata ca interpretarea data de CJUE principiului cooperarii loiale indica, printre altele, faptul ca autoritatile si instantele nationale trebuie sa interpreteze legislatia interna in spiritul legislatiei comunitare relevante, iar prevederile procedurale interne nu pot face imposibila sau excesiv de dificila exercitarea drepturilor conferite de legislatia comunitara.

3.4. Societatea indica faptul ca achizitia de servicii intracomunitare impune aplicarea taxarii inverse de catre XXXXX, iar mecanismul taxarii inverse nu permite eludarea TVA.

Societatea reitereaza faptul ca taxarea inversa nu permite vreun beneficiu necuvenit in privinta TVA, asadar, indiferent de modelul de afaceri, de statutul fiscal al prestatorului, de cantitatea sau de pretul serviciilor/bunurilor achizitionate, de acuratetea documentelor justificative vazuta din perspectiva elementelor inscrise in acestea, taxarea inversa nu permite in niciun fel eludarea TVA, astfel ca, nu exista un rationament pertinent care sa sustina ca, intr-o astfel de situatie specifica, o societate ar plati servicii de care nu a beneficiat pentru a obtine vreun beneficiu in sfera TVA.

Petenta considera neintemeiata abordarea echipei de inspectie fiscala care, pentru aceleasi tranzactii, pentru care s-au prezentat si utilizat aceleasi documente justificative, a acceptat ca fiind corecta colectarea TVA, inasa, in contextul taxarii inverse, refuza dreptul de deducere a TVA pe motive si concluzii complet nerelevante din perspectiva cerintelor legale pentru deducerea TVA.

In mod evident, pentru a putea deduce TVA aferenta unor servicii, respectivele servicii trebuie sa fi fost prin natura lor taxabile, iar Societatea sa le fi achizitionat pentru desfasurarea activitatii sale economice - conditii pe care considera că le-a indeplinit.

In principiu, singurele servicii prestate intre entitati pe care legislatia de TVA le exclude din sfera TVA, prin urmare acestea nu se factureaza si una dintre consecinte ar fi ca entitatea beneficiara a acestor servicii, daca si-ar fi exercitat drept de deducere a TVA asupra lor, evident nu ar avea acest drept, sunt serviciile prestate de la o persoana impozabila catre o sucursala a sa, o structura fara personalitate juridica, sau servicii prestate in cadrul unor sucursale apartinand aceleiasi societati-mama. Referitor la tranzactii efectuate intre sucursalele aceleiasi persoane impozabile stabilite in state membre diferite, sau intre o societate mama si o sucursala a sa dintr-un alt stat membru, CJEU, prin Hotararea din 23 martie 2006 in cazul C-210/04 Ministerul Economiei si Finantelor din Italia versus FCE Bank a hotarat ca prevederile art. 2 alin. (1) si art. 9 alin. (1) din Directiva a 6-a (in Directiva 112/2006/CE art. 2 alin. (1) si art. 43) trebuie interpretate in sensul ca, un sediu stabil care nu are personalitate juridica distincta de societatea din care provine, stabilita in alt stat membru si caruia societatea îi furnizeaza servicii, nu trebuie considerata persoana impozabila pentru costurile care îi sunt alocate (serviciile respective nu constituie operatiuni in sfera de aplicare a TVA).

Serviciile prestate de entitatea din grupul XXXXX nu pot fi decat taxabile si, atat timp cat ele nu au fost utilizate in scop privat, ci in interesul activitatii economice a Societatii, potrivit legislatiei TVA, aceasta, asa cum

are obligatia de a colecta TVA aferenta (prin mecanismul taxarii inverse), are si dreptul de deducere a TVA aferenta respectivelor servicii, indiferent de opinia echipei de inspectie iscala cu privire la necesitatea acestora sau cu privire la oportunitatea achizitionarii lor de catre Societate.

Totodata, atat timp cat echipa de control, in mod implicit, a considerat ca serviciile sunt taxabile si deci XXXXX a fost persoana obligata la plata TVA (prin efectuarea colectarii prin mecanismul taxarii inverse), potrivit prevederilor legale, consideră că trebuie totodata recunoscut si dreptul de deducere a TVA, intrucat aceste servicii nu au fost destinate consumului privat, asa cum in mod firesc o demonstreaza natura lor si, evident, nu se pune nici problema vreunei fraude.

In concluzie, societatea pe cale de consecinta, solicita anulara Deciziei de impunere si admiterea la deducere a sumei de 1.885.552 lei care reprezinta TVA aferent serviciilor facturate in suma totala de 8.023.097 lei intrucat sunt intrunite conditiile legale pentru ca serviciile de expansiune facturate catre XXXXX sa fie considerate deductibile in Romania.

II. Urmare a inspectiei fiscale efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.A.M.C. la S.C. XXXXX SRL a fost intocmita Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisa de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC yyy/2016.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2009 – 31.12.2014;
- taxă pe valoarea adăugată: 01.01.2010 – 31.12.2014.

2.1 Cu privire la derularea relatiilor comerciale intre partea afiliata ALPHA-Deutschland si SC XXXXX SRL.

A. Cu privire la Impozitul pe profit stabilit suplimentar

Din verificarea situatiilor anuale cu privire la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala, au constatat ca XXXXX SRL a derulat relatii comerciale cu partile afiliate, care constau in cumparari de bunuri si servicii, dupa cum urmeaza:

- in valoare de 16.121.524 lei reprezentand 1,61% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2009,
- in valoare de 14.310.014 lei reprezentand 1,89% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2010,
- in valoare de 17.801.321 lei reprezentand 2,90% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2011,

- in valoare de 51.615.108 lei reprezentand 8,43% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2012,
- in valoare de 50.612.417 lei reprezentand 9,41% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2013
- si in valoare de 32.502.770 lei, reprezentand 5,50% din total cumparari de marfuri si servicii in anul 2014.

In structura, tranzactiile cu partile afiliate au fost:

- in anul 2009 cumparari de servicii (97,26%) si cumparari de marfuri si bunuri diverse (2,74%),
- in anul 2010 cumparari de servicii (96,90%) si cumparari de marfuri si bunuri (3,10%),
- in anul 2011 cumparari de servicii (96%) si cumparari de marfuri si bunuri (4%),
- in anul 2012 cumparari de servicii (29,76%) si cumparari de marfuri, respectiv mobilier gradina, import Singapore (70,24%),
- in anul 2013 cumparari de servicii (31,13%) si cumparari de marfuri, respectiv mobilier gradina, import Singapore (68,87%);
- in anul 2014 cumparari de servicii (54,16%).

Din verificarea cheltuielilor privind achizitiile de la afiliati a rezultat ca acestea se refera in principal la servicii furnizate de catre XXXXX Bau, XXXXX Services, XXXXX Real Estate Romania pentru chirie magazine vanzare Galati, Piatra Neamt si Focsani si marfuri furnizate de catre XXXXX G. B. H.K. LTD, reprezentand mobilier gradina, import Singapore.

Privind cheltuielile cu serviciile de la afiliati, in balantele de verificare sunt inregistrate cheltuieli in cont 628 - analitic afiliati, in perioada 2009 - 2014 in valoare totala de 40.296.692 lei, din care:

- 9.231.322 lei in anul 2009,
- 7.631.764 lei in anul 2010,
- 8.233.352 lei in anul 2011,
- 7.012.246 lei in anul 2012,
- 5.616.124 lei in anul 2013, și
- 2.571.885 lei in anul 2014.

Angajarea prestatilor de servicii de la partea afiliata ALPHA (Deutschland) s-a facut in baza prevederilor contractuale, dupa cum urmeaza:

Contract de prestare servicii (anexa nr.5 la RIF - in traducere legalizata sub nr.6963/22.11.2002) incheiat intre ALPHA (Deutschland), principal furnizor de servicii in cadrul Grupului XXXXX si XXXXX SRL, destinat al serviciilor.

Contractul de prestari servicii nu are numar si a fost incheiat in data de 1 august 2002.

Conform Articolul I, referitor la data efectiva, durata si incetarea Contractului de Prestari servicii se prevede valabilitatea pana la 31 decembrie 2002 si ulterior, pentru perioade consecutive de cate 6 (sase) luni, fiind aplicat pentru intreaga perioada supusa inspectiei fiscale si prevedea posibilitatea de reziliere in scris de oricare dintre Parti cu cel putin 6 luni inainte de expirarea duratei initiale sau reinnoite, rezilierea fiind posibila doar pe 30 iunie si 31 decembrie ale fiecarui an. Contractul de prestari servicii incheiat intre ALPHA, furnizor de servicii si XXXXX SRL, in vigoare din data de 1 august 2002, nu are anexe si acte aditionale.

Principalele servicii oferite de catre unitatile organizatorice ale ALPHA (unitati de servicii) care fac obiectul Contractului se refera la domeniile:

- **Servicii de audit intern,**

- **Servicii de vanzari** (analiza activitatilor de marketing si vanzari, optimizarea strategiilor in privinta noilor canale de distributie si a oportunitatilor de marketing, pozitionarea produselor, evaluarea si optimizarea sistemelor de control inventar, alegerea si administrarea locatiilor),

- **Management international de produs al grupului** (identificarea criteriilor care sa permita beneficiarului sa-si faca remarcate activitatile fata de concurenti si celelalte companii ale Grupului XXXXX in scopul optimizarii conditiilor sale de cumparare, transferul celor mai bune practici, planificarea sortimentului de produse, asistenta in stabilirea propriilor marci, imbunatatirea strategiilor de marketing in scopul cresterii vanzarilor de produse sub propria marca, pregatirea directivelor de calitate, ridicarea standardelor de calitate),

- **Control** (analiza si controlul activitatilor de marketing si vanzari, imbunatatirea masurilor de autocontroling în scopul pregatirii deciziilor manageriale, desfasurarea de proceduri de control in scopul de a se asigura ca cifrele compilate de beneficiar sunt prelucrate si interpretate in mod corect pentru ca acestea sa serveasca ca baza solida pentru planificarea operationala si strategica a beneficiarului, definirea proiectelor de investitii, pregatirea calculelor de profitabilitate, pregatirea planului si bugetului anual, culegerea de informatii care sa permita beneficiarului XXXXX SRL sa-si faca remarcate activitatile fata de celelalte companii din cadrul Grupului XXXXX),

- **Contabilitate** (administrarea datoriilor si banilor, asistenta si consultanta, trimestriala sau ori de cate ori se solicita, in scopul pregatirii bilantului contabil, a rezultatului operational si a situatiei activului si pasivului, inclusiv consultanta in ceea ce priveste politica si raportarea referitoare la bilantul contabil, asistenta in contabilitatea si consolidarea companiilor locale, determinarea politicii de impozitare, *de exemplu:*

determinarea perioadei de depreciere, determinarea rezervelor, selectarea auditorilor statutar),

- **Juridic** (actionarea ca reprezentant legal in relatiile cu celelalte companii ale Grupului XXXXX si partile terte, furnizare de consultanta juridica in toate chestiunile de afaceri, selectarea consultantilor tehnici, intocmirea proiectelor de contracte si alte documente, coordonare proiecte),

- **Resurse umane** (selectare si perfectionare personal executiv, intocmire de proiecte de planuri si bonificatii si de scheme de pensionare pentru personalul executiv, dezvoltare strategii de promovare si planificare a carierei pentru personalul executiv),

- **Procesare electronica a datelor** (intretinere si imbunatatire pachete software si hardware, perfectionare in utilizarea noilor pachete software si hardware),

- **Internationalizarea** (consultanta cu privire la strategia si realizarea acesteia, structurare si planificarea strategica de achizitii, de proiecte de capital si investitii, coordonarea resurselor regionale, intreprinderea de cercetari locationale, dezvoltare de amplasamente, negocierea cu contractorii cladirilor/brokerii de proprietati imobiliare, negocierea cu autoritatile, calcularea chiriei, negocierea inchirierii, angajarea in planificari de proprietate, negocierea privind descrierea detaliata a lucrarilor de constructii, solicitarea de permise pentru piete deschise, plasarea comenzii de constructie, planificarea constructiei si a lucrarilor de finisare interioara).

Potrivit prevederilor contractuale serviciile vor fi furnizate la locatiile XXXXX Deutschland, iar in cazul in care datorita unor circumstante exceptionale sau naturii serviciilor ce trebuie furnizate, angajatii XXXXX AG trebuie sa viziteze locatiile XXXXX SRL, va fi informat beneficiarul in consecinta si va clarifica detaliile cu acesta.

Cu privire la pretul contractului, pentru serviciile furnizate in conformitate cu Contractul de prestari servicii, beneficiarul convine sa plateasca un tarif de serviciu pentru serviciile furnizate.

Privind modalitatea de calcul al respectivului tarif se prevede :

- **Ca prim pas**, se vor repartiza toate costurile generate catre propriile unitati organizationale (unitati de servicii) dupa cum urmeaza :

- a) conform cu o metoda acceptata de calcul al costului total, ALPHA va repartiza toate costurile directe si indirecte catre unitatile de servicii, in functie de locul unde au fost generate aceste costuri. In plus, la fiecare facturare, se aplica un unic adaos de 3%, plata nerecurenta de profit. In cazul serviciilor cumparate (cheltuieli de cazare si transport aerian) cota nu se mai aplica.

- b) sunt excluse acele costuri legate de servicii speciale furnizate in baza unor contracte separate de prestare servicii si costurile legate de

servicii care nu fac obiectul prezentului Contract, in special serviciilor tip proiect convenite separat cu XXXXX SRL.

c) sunt excluse toate costurile si cheltuielile suportate de ALPHA in legatura cu serviciile administrative in interesul propriu.

- **Ca un al doilea pas**, vor fi alocate catre XXXXX SRL, dupa cum urmeaza :

a) atunci cand se presteaza serviciile, Unitatile de Servicii vor aplica algoritmul de alocare " timp consumat" (durata lucrarii), cu conditia ca la litera b) sa nu se prevada altceva.

b) daca o unitate de servicii presteaza un serviciu pentru care nu este adecvata sau aplicabila unitatea de masura durata lucrarii, atunci parte contractante vor conveni in scris o alta unitate de masura adecvata si corespunzatoare.

Privind Plata, contractul stipuleaza ca ALPHA va factura toate costurile si cheltuielile implicate de comanda XXXXX, in legatura cu serviciile prestate la comanda.

Din verificarea prevederilor Contractului cu privire la documentele justificative ale costurilor si documentarea, se prevede ca ALPHA va intocmi o documentatie adecvata, pentru a prezenta beneficiarului serviciilor dovezile corecte corespunzatoare costurilor si serviciilor prestate, conform principiului repartizarii in functie de entitatea care le-a generat. XXXXX SRL avea dreptul de a verifica documentatia.

In cadrul planificarii activitatilor se vor discuta si introduce in buget costurile ce urmeaza a fi suportate. ALPHA va depune eforturi sa se incadreze in buget in functie de posibilitati si va explica si justifica cu acte eventualele diferente.

Din analiza prevederilor Contractului de prestare servicii, organele fiscale au constatat faptul ca acest contract reprezinta in fapt, **o oferta de servicii** facuta de catre ALPHA destinatarilor, respectiv catre XXXXX SRL si celorlalte companii afiliate ale grupului XXXXX, furnizorul fiind dispus sa ofere serviciile enuntate in masura in care beneficiarii vor sa foloseasca serviciile amintite, in intregime sau partial.

Conform acelorasi constatari organele de inspectie fiscala a rezultat ca **nu sunt precizate in mod concret serviciile oferite si contractate**, fiind precizate doar **domeniile functionale** in care se pot oferi servicii (audit intern, vanzari, management international de produs al grupului, control, contabilitate, juridic, resurse umane, procesare electronica a datelor, internationalizare), **domenii care corespund cu structura organizatorica (pe Unitati de servicii) a ALPHA.**

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala a modului de derulare a prevederilor contractuale referitoare la serviciile furnizate de

catre ALPHA, a modului de inregistrare a facturilor emise de catre acest furnizor de servicii in contabilitatea XXXXX SRL, trecerea pe cheltuieli a contravalorii serviciilor prestate, a necesitatii si oportunitatii acestor cheltuieli, precum si asupra existentei documentelor justificative inregistrarii respectivelor cheltuieli deductibile, au rezultat urmatoarele aspecte :

In anexa nr.6 la RIF, au fost identificate natura cheltuielilor aferente serviciilor facturate, pe centre de cost locale si a cheltuielilor realizate in Germania in unitatile de servicii insa situatiile din anexa nu cuprind cheltuielile aferente facturilor rezidentilor din Romania, iar in anexa nr. 7 la RIF au fost prezentate persoanele rezidente si atributiile acestora, situatia facturilor serviciilor cu persoanele nerezidente.

In ceea ce priveste serviciile prestate in baza Contractului incheiat cu XXXXX Bau inregistrate la centrul de cost Germania, a rezultat ca acestea se refera la servicii vanzari, achizitii, controlling, contabilitate, expansiune, proiect XXXXX 2013, servicii organizare departament zonal coordonare vanzari, care au generat cheltuieli in evidenta contabila a SC XXXXX SRL, constatandu-se urmatoarele:

1. Serviciile de contabilitate au constat in solicitarea de catre ALPHA de diverse informari si rapoarte, in special in vederea consolidarii balantelor contabile la nivel de grup, pregatirii bilantului contabil, a rezultatului operational si a situatiei activului si pasivului, consultanta in vederea aplicarii unitare a politicilor financiar contabile la nivel de grup. **Documentele prezentate** inspectiei fiscale au constat in **corespondenta purtata prin mail-uri**, referitoare la situatiile respective. Referitor la serviciile de contabilitate facturate in baza contractului de prestari servicii, inregistrate pe centrul de cost Germania, din analiza documentelor **nu se poate identifica un serviciu anume determinabil**, prestat in beneficiul XXXXX SRL, fiind vorba in general de activitati constand in modul de conducere si administrare a anumitor proceduri interne la nivelul grupului. Valoarea serviciilor de contabilitate facturate de catre XXXXX Bau si inregistrate pe cheltuieli de catre SC XXXXX SRL in perioada 2009-2014 au fost in suma de 838.976 lei.

2. Servicii de expansiune referitoare la actiuni de identificare de spatii comerciale locale cheltuielile constand in principal in identificarea de spatii comerciale, negocierea chiriilor aferente acestor locatii si rezolvarea unor probleme tehnice aferente acestor spatii (mentenanta).

In anexa nr.8 la RIF, inspectia fiscala a prezentat in sinteza continutul corespondentei (mailuri) privind serviciile de expansiune facturate. Referitor la serviciile de expansiune, in urma controlului s-a constatat ca, in fapt, contractele de inchiriere spatii comerciale au fost incheiate pana in anul 2009 (cu exceptia deschiderii unui magazin in 2010, la Botosani),

durata de inchiriere prevazuta in contracte fiind fixa, intre 10 si 15 ani, fara a fi necesara ajustarea periodica in functie de conditiile pietii, chiria fiind stabilita pentru toata perioada, nivelul chiriilor contractate fiind asigurat de garantii date de grup. Renegocierea contractelor de inchiriere pentru alinierea nivelelor de chirie platite pe fiecare locatie la nivelul pietei s-a realizat practic incepand cu anul 2014.

Astfel, din documentele prezentate inspectiei fiscale a rezultat faptul ca cheltuielile facturate care se refera la centrul de cost Germania nu se identifica ca beneficiu in activitatea XXXXX SRL in perioada supusa controlului (ex: spatiile comerciale au fost inchiriate, cu exceptia Botosani), pana in anul 2009, chiria este fixa si pe o perioada de 10-15 ani nemodificata in functie de nivelul pietei. Valoarea cheltuielilor de expansiune facturate de catre XXXXX Bau inregistrate pe cheltuieli de catre SC XXXXX SRL in perioada 2009-2014 au fost in suma de 6.496.759 lei.

3. Serviciile facturate aferente centrului zonal de vanzari (Romania si Bulgaria) sunt, in perioada supusa inspectiei fiscale, in valoare de 3.309.651 lei documentele prezentate in legatura cu aceste cheltuieli fiind e-mailuri catre si de la departamentele cu atributii vanzari si achizitii din cadrul XXXXX SRL. Din analiza acestora **nu se poate identifica un serviciu anume determinabil**, prestat in beneficiul XXXXX SRL valoarea acestor servicii fiind in fapt in folosul unei structuri create in cadrul grupului in vederea realizarii de servicii intragrup.

Inspectia fiscala constata ca pentru serviciile de contabilitate, expansiune si cele aferente departamentului zonal de achizitii si vanzari, facturate de catre ALPHA au fost inregistrate cheltuieli in suma totala de 10.645.386 lei in conditiile in care nu rezulta ca acestea reprezinta prestatii in plus catre XXXXX SRL, justificate prin rezultatul acestora (necesitate si beneficii cuantificabile pentru XXXXX SRL) redade in anexa nr.9 la RIF.

Totodata documentele prezentate inspectiei fiscale in justificarea prestatiilor se refera in principal la calcule de repartizare a unor cheltuieli pe departamentele centrului de cost Germania fara a fi sustinute de rapoarte de activitate in care sa se precizeze prestatia efectiva, ore lucrate, persoane implicate, aport, concluzii, si/sau situatii de lucrari, devize pe baza de tarife concrete si alte documente justificative, **continutul corespondentei legate de aceste servicii** cu prestatorul de servicii, prezentata inspectiei fiscala avand un **caracter general**.

Avand in vedere faptul ca nu s-au prezentat documente care sa justifice serviciile facturate de furnizorul ALPHA si nici documente din care sa rezulte prestarea efectiva in beneficiul SC XXXXX SRL, organele de inspectie fiscala in temeiul Legii nr. 571 privind Codul Fiscal, cu modificarile

si completarile ulterioare, art. 11, alin.2 ale prevederilor punct 41, lit.a) si lit.b) din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, coroborate cu prevederile art.21, lit.m) din Codul Fiscal, a stabilit ca suma de 10.645.386 lei inregistrata in cheltuieli si declarata nu este deductibila.

Consecinta fiscala a fost determinarea de catre inspectia fiscala a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009, in valoare de 419.566 lei, stabilit dupa cum urmeaza :

- 2.622.289 lei cheltuieli nedeductibile suplimentare pe anul 2009 X 16% rezultand 419.566 lei impozit pe profit suplimentar.

Totodata pentru perioada 2010-2014, inspectia fiscala a constatat ca pierderea fiscala inregistrata de catre societate in valoare de 61.023.603 lei la data de 31.12.2014 a fost diminuata in urma inspectiei cu suma de 8.023.097 lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile stabilite la control. Situatia impozitului pe profit stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale si diminuarea pierderii fiscale este prezentata de catre inspectia fiscala in anexa nr. 10 la RIF.

B. Cu privire la TVA stabilita suplimentar

Suma de 1.885.552 lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata neadmisa de inspectia fiscala la deducere aferenta contravalorii serviciilor de contabilitate, expansiune si centrului zonal de vanzari, facturate de catre ALPHA si inregistrate pe cheltuieli de catre XXXXX SRL, in conditiile in care aceste cheltuieli nu indeplinesc conditiile de a fi admise la deductibilitate, situatia TVA neadmisa la deductibilitate fiind prezentata in anexa 12 la RIF.

Respectivele servicii au fost facturate in baza contractului de prestare servicii fara numar (traducere legalizata sub nr. 6963/22.11.2002.) incheiat in data de 1 august 2002 intre ALPHA (Deutschland), principal furnizor de servicii in cadrul Grupului XXXXX si XXXXX SRL, destinat al serviciilor.

In fapt, in urma verificarii informatiilor si documentelor prezentate de societate, nu s-a putut determina daca serviciile respective, a caror contravaloare a fost repartizata pe centre de cost Germania sunt necesare SC XXXXX SRL si in ce consta beneficiul rezultat din prestarea efectiva a acestor servicii intragrup.

Din documentele prezentate serviciile nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, astfel incat sa se poata verifica daca societatea a beneficiat direct de acestea. Astfel, inspectia fiscala a stabilit ca simpla existenta a unui Contract de prestari servicii intre membrii grupului XXXXX precum si detinerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, societatea avand

obligatia sa justifice ca achizitionarea serviciilor este in scopul operatiunilor sale taxabile.

In speta, se retin si considerentele Inaltei Curtii de Casatie si Justitie cuprinse in Decizia nr. 1261/12.03.2014, potrivit careia:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera, cu activitatea curenta a contribuabilului. Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii, legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucrari, studiul de fezabilitate, de piata, insa pot fi produse de catre contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.”

Astfel, avand in vedere ca Societatea nu a facut dovada cu documente ca aceste servicii au fost prestate in beneficiul operatiunilor sale taxabile, inspectia fiscala in temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a stabilit ca pentru suma de 1.885.552 lei, reprezentand TVA aferenta unor servicii facturate de catre ALPHA, societatea XXXXX SRL nu are drept de deducere.

III. Luând în considerare constatarile organelor de inspecție fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatara și organele de inspecție fiscala, se rețin urmatoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la susținerea contestatarei privind prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit pentru anul 2009, organul de soluționare a contestației reține urmatoarele:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

De asemenea speței îi sunt aplicabile prevederile art. 86 alin.(4) și (5) și art. 87 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“ Art. 86 **Decizia de impunere***

(...)

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

*Art. 87 **Forma și conținutul deciziei de impunere***

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 citate, reiese că, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit.

Contestatoarea confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, confundă momentul cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual) și perioada fiscală (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.

Organul de soluționare aplicand prevederile legale cu privire la momentul în care începe sa curga cursul prescriptiei – 1 ianuarie a anului urmator celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala – reține că pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 termenul de prescriptie a început sa curga de la **1 ianuarie 2011** deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili si determina impozitul pe profit (cum a fost cazul în speta, în care contestatoarea si-a îndeplinit obligația de a declara și plati impozitul pe profit) s-a nascut din data de **15 aprilie 2010**.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi ale Codului fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, valabile începând cu data de 01.01.2009, care stipulează:

“Art. 16 Anul fiscal

(1) Anul fiscal este anul calendaristic.

Art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. (...).

Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

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

Conform acestor dispoziții legale rezultă că, în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul prevăzut de până la data de 15 aprilie 2010 conform art. 35 alin. (1) Codul fiscal, situație în care termenul de prescripție începe să curgă de la data de **1 ianuarie 2011** și se împlinește la data de **31 decembrie 2015**.

Având în vedere ca inspecția fiscală a început la data de 14.09.2015, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat conform art.92 alin.(2) Cod procedură fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere F-MC zzz/2016 obligații fiscale constând în impozit pe profit precum și accesorii fiscale aferente anului fiscal 2009, în condițiile în care acțiunea s-a desfășurat în cadrul termenului legal de prescripție.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevazute in OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declaratia privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală si obligatia corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", respectiv **de la data de 01.01.2011**.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal

(termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

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

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

"Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]."

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **14.09.2015**, așa cum reiese din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-MC yyy/2016, pagina 3.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014, inspecția fiscală a început la data de 14.09.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.59 și a fost finalizată în data de 27.07.2016, data discuției finale cu contribuabilul, iar Decizia de impunere nr.F-MC 349 a fost emisă la data de 04.08.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 14.09.2015-27.07.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii inspecției fiscale, respectiv 14.09.2015 (data înregistrării în

Registrul unic de control la poziția 59), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit nu era prescris, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit fiind stabilite, înăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care susținerea contestatarei este neîntemeiată, urmând a se analiza pe fond contestația formulată de XXXXX România SRL.

B. PE FONDUL CAUZEI

Referitor la suma totală de **4.015.782** lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii în sumă totală de 909.171 lei și taxa pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de 3.106.611 lei.

3.1. Cu privire la serviciile facturate de către ALPHA (Deutschland) către SC XXXXX SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, pentru operatiunile derulate intre ALPHA (Deutschland) si SC XXXXX SRL, în condițiile în care din argumentele contestatarei si probatoriul administrat nu rezulta o alta situație de fapt sau de drept decât cea constatata de organele de inspectie fiscala.

În fapt, urmare efectuării la SC XXXXX SRL a unei inspecții fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a constatat faptul că societatea și-a acordat deductibilitate pentru cheltuielile și TVA aferenta serviciilor facturate de către ALPHA către XXXXX SRL. Din verificarea situațiilor anuale cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală, au constatat că XXXXX SRL a derulat relații comerciale cu partile afiliate, care constau în cumpărări de bunuri și servicii, unul din principalii furnizori de servicii fiind ALPHA.

Astfel, ca în vederea analizării deductibilității acestor cheltuieli și a TVA s-a constatat faptul că XXXXX SRL a prezentat un contract de prestări servicii, care reprezintă în fapt, **o oferta de servicii** făcută de către ALPHA destinatarilor, respectiv către XXXXX SRL și celorlalte companii afiliate ale grupului XXXXX, iar conform acelorși constatări ale organelor de inspecție fiscală a rezultat că **nu sunt precizate în mod concret serviciile oferite și contractate**, fiind precizate doar **domeniile functionale** în care se pot oferi anumite servicii, *precum: audit intern, vanzari, management international*

de produs al grupului, control, contabilitate, juridic, resurse umane, procesare electronica a datelor, internationalizare.

Din analiza acestora **nu se poate identifica un serviciu anume determinabil**, prestat in beneficiul XXXXX SRL valoarea acestor servicii fiind in fapt in folosul unei structuri create in cadrul grupului in vederea realizarii de servicii intragrup.

Totodata, organul de solutionare retine ca, organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC yyy/2016 incheiat la SC XXXXX SRL, au concluzionat:

- Avand in vedere faptul ca nu s-au prezentat documente care sa justifice serviciile facturate de furnizorul ALPHA si nici documente din care sa rezulte prestarea efectiva in beneficiul SC XXXXX SRL, organele de inspectie fiscala in temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11, alin.2, ale prevederilor punct 41, lit.a) si lit.b) din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, coroborate cu prevederile art.21, lit.m) din Codul Fiscal, au stabilit ca suma de 10.645.386 lei inregistrata in cheltuieli si declarata nu este deductibila.

- Intrucat Societatea nu a facut dovada cu documente ca aceste servicii au fost prestate in beneficiul operatiunilor sale taxabile, inspectia fiscala in temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a stabilit ca pentru suma de 1.885.552 lei, reprezentand TVA aferenta unor servicii facturate de catre ALPHA, societatea XXXXX SRL nu are drept de deducere.

In sustinerea sa, contestatara invoca urmatoarele argumente prezentate in sinteza, dupa cum urmeaza:

In cadrul contestatiei, societatea prezinta un Centralizator al documentelor justificative cu privire la serviciile de expansiune prestate de catre ALPHA in beneficiul societatii in perioada 2009 – 2011, fata de care se face precizarea ca activitatile enumerate in cadrul acestui centralizator si la documentele prezentate in anexe, au fost puse la dispozitie cu titlu exemplificativ pentru a se forma o intelegere asupra serviciilor efectiv prestate, fata de care, societatea mentioneaza ca elaborarea unei liste exhaustive cu toate documentele care au stat la baza probarii prestarii efective a serviciilor este foarte dificil de realizat data fiind perioada lunga de timp analizata, volumul ridicat de informatii, precum si a faptului ca au intervenit schimbari de personal in cadrul ambelor societati si este dificil de accesat arhiva electronica a acestora.

Din punctul de vedere al societatii aceasta considera ca ar trebui sa beneficieze de deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu serviciile primite in intreaga perioada verificata de la ALPHA, inclusiv de deductibilitatea

cheltuielilor cu serviciile de expansiune, contabilitate si vanzari, intrucat in acceptiunea acestora sunt indeplinite regulile generale de deductibilitate ale Codului fiscal si ale Normelor de aplicare iar serviciile se incadreaza in „Liniile Directoare pentru companii multinationale si administratii fiscale privind preturile de transfer, emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica” („OECD”).

Referitor la justificarea prestarii efective a serviciilor de expansiune in beneficiul XXXXX, societatea a subliniat ca pe parcursul inspectiei fiscale reprezentantii Societatii au prezentat organelor de control contextul general in care activeaza Societatea si motivatia inregistrarii cheltuielilor cu serviciile de expansiune, acestea fiind necesare si esentiale pentru buna desfasurare a activitatii XXXXX si obtinerea de venituri impozabile.

Pentru o intelegere mai buna a situatiei constatate la petenta de catre organele de inspectie fiscala si evidentiata in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC yyy/2016, organul de solutionare a procedat la intocmirea unei situatii valorice centralizate aferenta intregii perioade a anilor fiscali 2009-2014 cu cheltuielile facturate de catre ALPHA Germania catre XXXXX SRL, prezentate mai jos in Tabelul nr.1:

Tabelul nr. 1

Perioada supusa inspectiei fiascale	Suma totala a cheltuielilor serviciilor primite de XXXXX SRL de la partile afiliate inregistrate de societate pe cheltuieli - lei -	din care:	
		Suma cheltuielilor serviciilor externe primite de XXXXX SRL de la ALPHA Germania considerate chelt. Nedeductibile fiscal cf RIF nr.212/04.08.2016 - lei -	Ponderea chelt. cu serviciile externe considerate nedeductibile de organele de inspectie fiscală în totalul chelt. cu serviciile facturate de ALPHA Germania catre XXXXX, cf. RIF nr.212/04.08.2016 (%)
0	1	2	3 = (rd.2/ rd.1) x 100
Anii 2009-2014	40.296.692	10.645.386	26,42
Total General	40.296.692	10.645.386	26,42

Din analiza acestor date (tabel nr.1), organul de soluționare retine că, din totalul sumei de 40.296.692 lei (100%) al cheltuielilor facturate de ALPHA Germania și alți afiliați către SC XXXXX SRL, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au constatat in cadrul RIF nr.212/04.08.2016, ca fiind nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de 10.645.386 lei, reprezentand o cota de 26,42% din totalul cheltuielilor, sumă din care, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de 8.023.097 lei, iar diferența în sumă de 2.622.289 lei s-a constituit în baza impozabilă pentru determinarea unui impozit pe profit suplimentar în suma de 419.566 lei.

Din această obligație suplimentară privind impozitul pe profit, societatea contestă impozit pe profit în sumă de 387.124 lei, reprezentând obligație suplimentară privind impozitul pe profit stabilită pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2011.

În drept, sunt aplicabile prevederile menționate la art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care stipulează:

„Art. 21 Cheltuieli

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

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

Totodată, în cadrul aceluiași art. 21, la alin. (4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m). următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“(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 considerate deductibile fiscal.

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

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate (...).”

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

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

În speta, se reține ca sunt incidente și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căreia:

„(...) 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, asistența 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 cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studii de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.

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 cauză.

Totodată, se reține că, în cazul specific, al tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, “pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere: (i) părțile implicate; (ii) natura serviciilor prestate; (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii”, potrivit pct. 49 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

Nu în ultima instanță sunt aplicabile prevederile art.11 alin (1) și alin.(2) Cod fiscal, valabil în această formă pe perioada cuprinsă între 01.01.2009 - 13.05.2010:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

(2) *În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției (...).”*

- Art 11 alin (1) si alin.(2), valabil in aceasta forma pe perioada cuprinsa intre 14.05.2010 - 31.12.2011:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției (...).”

Dispozitiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil, acestea avand dreptul sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic iar in cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, asa cum au si procedat, in fapt, organele de inspectie fiscala.

Astfel, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

În acest sens, pentru explicitarea si aplicarea unitară a acestor prevederi legale ale art.11 Cod fiscal, au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.41, precizează:

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de

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

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

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

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

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art.145 (...) (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”.

Iar, Norma metodologica a pct.45 alin.(2) Cod procedura fiscala aprobat prin H.G. nr.44/2004, de aplicare a art.145 Cod fiscal, in vigoare pana la 31.12.2009, precizeaza:

“45. (...) (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

- iar incepand cu data de 01.01.2010, pct.45 alin.(2) Cod procedura fiscala aprobat prin H.G. nr.44/2004, de aplicare a art.145 Cod fiscal, precizeaza:

„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal (...).”

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

“Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în

beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

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

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

- iar începând cu data de 01.01.2010, art.146 alin. (1) stipulează:

“a) pentru taxa datorată sau achitată, 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

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 la art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată **nu numai să dețină factura** în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și **demonstreze cu documente** că achizițiile de bunuri și servicii facturate **au fost prestate efectiv** în folosul operațiunii taxabile respective.

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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține încheierea între XXXXX B. H. AG Germania, denumită „XXXXX” și SC XXXXX SRL denumită „**Intreprindere**”, a unui contract de prestări servicii fără număr și fără menționarea unei date calendaristice de încheiere, conform Articolului 1 contractual rezultând că fiind aplicabil începând cu data de 01.08.2002.

Din preambulul contractului de prestări servicii, organul de soluționare reține că „XXXXX” va oferi tuturor companiilor afiliate denumite „**Destinatare**”, inclusiv „**Intreprinderii**” SC XXXXX SRL, suport tehnic și alte servicii care sunt **optimizate continuu** și reflectă întotdeauna ultimile evoluții, iar aceste **servicii vor fi folosite în interesul și beneficiul** companiilor afiliate, permitându-le acestora să-și **reduca cheltuielile în mod considerabil**.

Organul de soluționare, din Articolul 2-Lista de Servicii XXXXX al acestui contract, reține faptul că prestatorul ALPHA va furniza societății afiliate XXXXX SRL, următoarele servicii:

- **Audit intern,**
- **Vanzari,**
- **Management international de produs al grupului,**
- **Control,**
- **Contabilitate,**
- **Juridic**
- **Resurse umane.**
- **Procesare electronica a datelor,**
- **Internationalizarea.**

Potrivit prevederilor contractuale ale Articolului 3 – Furnizarea serviciilor, serviciile vor fi furnizate la locațiile XXXXX Deutschland, iar în cazul în care datorită unor circumstanțe excepționale sau naturii serviciilor ce trebuie furnizate, angajații ALPHA trebuie să viziteze locațiile XXXXX SRL.

Iar la punctul 7 al Articolului 3 – Furnizarea serviciilor, se menționează că în cazul în care XXXXX SRL și ALPHA convin că aceasta din urmă să furnizeze și servicii cvasi-proiect, părțile vor încheia un contract separat – de regulă – pe baza de persoană – zile, cu consecința normală a unui debit extraordinar, ne-recurent.

Metoda de calcul utilizată în stabilirea tarifului serviciilor prestate este cea stipulată contractual la Articolul 4, care menționează că **tariful va fi calculat pe baza unei calculatii** stabilită în conformitate cu paragrafele 2-5 ale aceluiași Articol 4 contractual, astfel:

-Toate costurile implicate vor fi alocate în concordanță cu o **metoda de calcul acceptată** al costului total, prin care ALPHA va alocă toate

costurile directe si indirecte, la care **in plus** va fi adaugata o **plata nerecurenta de profit de 3%**.

- Vor fi excluse costurile legate de servicii speciale furnizate in baza unor contracte separate de prestare servicii si costurile legate de servicii care nu fac obiectul contractului, in special a celor de proiect convenite separat cu XXXXX SRL.

- Costurile vor fi alocate pe baza unui **algoritm de alocare „timp consumat”**, in caz contrar, fiind convenit de parti in mod rezonabil si corect un alt algoritm.

Din mentiunile contractuale ale Articolului 6 – Date privind costul si înregistrarea costului, ALPHA va tine inregistrari adecvate care ii vor permite sa intocmeasca documentatia serviciului si costului adecvat pentru XXXXX SRL.

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

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

- a) Costuri legate de structura juridică a societății-mamă, cum ar fi:
 - costuri legate de adunările acționarilor societății-mamă, inclusiv costuri de publicitate;

- costuri legate de emisiunea de acțiuni ale societății-mamă;
- costuri ale consiliului de administrație al societății-mamă legate de atribuțiile statutare ale unui administrator în calitate sa de membru al consiliului de administrație;
- costul respectării legislației fiscale de către societatea-mamă (declarații fiscale, contabilitate, etc.);
- b) Costuri legate de obligațiile de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor, cum ar fi:
 - Costuri aferente raportului financiar consolidat al societății-mamă;
 - Costuri aferente situațiilor financiare consolidate ale grupului;
 - Costuri legate de aplicarea și respectarea consolidării fiscale transfrontaliere;
 - Costuri aferente auditării societății-mamă;
- c) Costuri aferente strângerii de fonduri pentru achiziționarea participațiilor [societății-mamă];
- d) Costurile activităților de management și control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participații, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură (în general aceste costuri trebuie considerate costuri ale acționariatului), cum ar fi:
 - Costurile aferente auditării de către societatea-mamă a conturilor filialei dacă această auditare se desfășoară exclusiv în interesul societății-mamă;
 - Costurile aferente elaborării și auditării situațiilor financiare ale filialei în conformitate cu principiile contabile ale statului societății-mamă;
 - Costuri legate de tehnologia informației (aceste costuri sunt rareori suportate în beneficiul exclusiv al societății-mamă, prin urmare, necesită o abordare de la caz la caz);
 - Costurile legate de examinarea generală a performanței societății afiliate dacă acestea nu sunt legate de prestarea de servicii de consultanță pentru filiale (aceste costuri pot fi angajate exclusiv pentru societatea-mamă, caz în care sunt doar costuri ale acționariatului, dar în numeroase cazuri această activitate poate îmbunătăți și managementul filialei, caz în care este necesară o alocare);
- e) Costuri aferente reorganizării grupului, achiziționării de noi membri sau desființării unei divizii;
- f) Costuri aferente coterii inițiale a societății-mamă pe o bursă de valori și costuri aferente activităților legate de cotarea la o bursă de valori a societății-mamă în anii următori coterii inițiale (de ex. pregătirea documentației cerute de organismul de supraveghere a pieței bursiere);

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

h) Examinarea și implementarea structurii de capitalizare a filialelor;

i) Costuri legate de majorarea capitalului social al filialei;

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

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

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

- elaborarea, dezvoltarea și gestionarea sistemului informatic;

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

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

- furnizarea și transmiterea de date;

- servicii de back-up;

b) Servicii din domeniul resurselor umane, de exemplu:

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

- selecția și angajarea personalului;

- asistență în definirea carierei profesionale;

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

- definirea procesului de evaluare a personalului;

- formarea personalului;

- punerea la dispoziție a personalului pe perioadă limitată;

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

c) Servicii de marketing, de exemplu:

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

- studii de piață;

- dezvoltarea și gestionarea site-urilor web;

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

d) Servicii juridice, de exemplu:

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

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

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

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

- “la comandă”, adică compania mamă sau centrul de servicii de grup poate fi la dispoziția membrilor grupului la orice moment pentru a furniza asistență (*ex.: servicii financiare, manageriale, tehnice, juridice sau de consultanță fiscală*).

Sintetizând constatarile, aprecierile și considerentele cuprinse în Raportul de Inspectie Fiscala nr.F-MC 212 din 04.08.2016, referitor la serviciile facturate de către ALPHA către XXXXX SRL, organul de soluționare reține următoarele:

Din analiza prevederilor Articolului 2 al Contractului de prestare servicii,

organele fiscale au constatat faptul ca acest contract reprezinta, in fapt, o **oferta de servicii** facuta de catre ALPHA destinatarilor, respectiv atat catre XXXXX SRL cat si celorlalte companii afiliate ale grupului XXXXX, furnizorul fiind dispus sa ofere serviciile enuntate in masura in care beneficiarii vor sa foloseasca serviciile amintite, in intregime sau partial.

Conform acelorasi constatari ale organelor de inspectie fiscala a rezultat ca **nu sunt precizate in mod concret serviciile oferite si contractate**, fiind precizate doar **domeniile functionale** in care se pot oferi servicii (audit intern, vanzari, management international de produs al grupului, control, contabilitate, juridic, resurse umane, procesare electronica a datelor, internationalizare).

Însă, organul de solutionare retine faptul ca potrivit legislatiei interne nationale pentru a desfășura o parte din aceste servicii, societatea ALPHA Germania, nu ar putea desfășura, astfel de servicii pe teritoriul național decât dacă ar fi fost acreditate, *de exemplu: pentru Contabilitate - expert contabil, Audit intern – auditor, Juridic – avocat sau societatea profesionala, etc.*

In ceea ce priveste serviciile prestate in baza Contractului incheiat cu XXXXX Bau inregistrate la centrul de cost Germania, a rezultat ca acestea se refera la servicii vanzari, achizitii, controlling, contabilitate, expansiune, proiect XXXXX 2013, servicii organizare departament zonal coordonare vanzari, care au generat cheltuieli in evidenta contabila a SC XXXXX SRL, fata de care inspectia fiscala a constatat urmatoarele:

1. **Serviciile de contabilitate** au constat in solicitarea de catre ALPHA de diverse informari si rapoarte, in special in vederea consolidarii balantelor contabile la nivel de grup, pregatirii bilantului contabil, a rezultatului operational si a situatiei activului si pasivului, consultanta in vederea aplicarii unitare a politicilor financiar contabile la nivel de grup.

In justificarea acestor servicii **documentele prezentate** inspectiei fiscale au constat in **corespondenta purtata prin mail-uri**, referitoare la situatiile respective, din a caror analiza **nu se poate identifica un serviciu anume determinabil**, prestat in **beneficiul** XXXXX SRL, fiind vorba in general de activitati constand in modul de conducere si administrare a anumitor proceduri interne la nivelul grupului.

2. **Serviciile de expansiune** referitoare la actiuni de identificare de spatii comerciale locale cheltuielile au constat in principal in identificarea de spatii comerciale, negocierea chiriilor aferente acestor locatii si rezolvarea unor probleme tehnice aferente acestor spatii (mentenanta).

Si in acest caz, in anexa nr.8 la RIF, inspectia fiscala a prezentat in sinteza continutul corespondentei (mailuri) privind serviciile de expansiune facturate. Referitor la serviciile de expansiune, in urma controlului s-a

constatat ca, in fapt, contractele de inchiriere spatii comerciale au fost incheiate pana in anul 2009 (cu exceptia deschiderii unui magazin in 2010, la Botosani), durata de inchiriere prevazuta in contracte fiind fixa, intre 10 si 15 ani, fara a fi **necesara ajustarea periodica in functie de conditiile pietii, chiria fiind stabilita pentru toata perioada**, nivelul chiriilor contractate fiind asigurat de garantii date de grup. Renegocierea contractelor de inchiriere pentru alinierea nivelelor de chirie platite pe fiecare locatie la nivelul pietei s-a realizat practic incepand cu anul 2014.

Astfel, din documentele prezentate inspectiei fiscale a rezultat ca referitor la cheltuielile facturate ce se refera la centrul de cost Germania **nu se identifica ca beneficiu** in activitatea XXXXX SRL in perioada supusa controlului (ex: spatiile comerciale au fost inchiriate, cu exceptia Botosani), pana in anul 2009, chiria este fixa si pe o perioada de 10-15 ani nemodificata in functie de nivelul pietei.

3. Serviciile facturate aferente centrului zonal de vanzari (Romania si Bulgaria) sunt, in perioada supusa inspectiei fiscale, in valoare de 3.309.651 lei iar documentele prezentate in legatura cu aceste cheltuieli constau in mailuri catre si de la departamentele cu atributii vanzari si achizitii din cadrul XXXXX SRL. Din analiza acestora **nu se poate identifica un serviciu anume determinabil**, prestat in **beneficiul XXXXX SRL** valoarea acestor servicii fiind in fapt in folosul unei structuri create in cadrul grupului in vederea realizarii de servicii intragrup.

Totodata documentele prezentate inspectiei fiscale in justificarea prestatilor se refera in principal la calcule de repartizare a unor cheltuieli pe departamentele centrului de cost Germania **fara a fi sustinute de rapoarte de activitate** in care sa se precizeze prestatia efectiva, ore lucrate, persoane implicate, aport, concluzii, si/sau situatii de lucrari, devize pe baza de tarife concrete si alte documente justificative, **continutul corespondentei legate de aceste servicii** cu prestatorul de servicii, prezentata inspectiei fiscale avand un **caracter general**.

Avand in vedere faptul ca nu s-au prezentat documente care sa justifice serviciile facturate de furnizorul ALPHA si nici documente din care sa rezulte prestarea efectiva in beneficiul SC XXXXX SRL, organele de inspectie fiscala in temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11, alin.2, ale prevederilor punct 41, lit.a) si lit.b) din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, coroborate cu prevederile art.21, alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal, a stabilit ca suma de 10.645.386 lei inregistrata pe cheltuieli si declarata nu este deductibila.

Prin toate cele anterior mentionate, organul de solutionare retine ca contestatara nu face dovada efectuarii faptice a serviciilor facturate de

catre ALPHA Germania catre XXXXX SRL contravine prevederilor contractuale ale Articolului 6 – Date privind costul si Inregistrarea costului in care se mentioneaza ca prestatorul ALPHA va tine inregistrari adecvate care ii vor permite sa intocmeasca documentatia serviciului si costului adecvat pentru XXXXX SRL.

In acest sens, prin cerintele contractuale ale Articolului 4 – Metoda de calcul, tariful serviciilor trebuia justificat pe baza **unei calculatii faptice**, prin aplicarea unei **metode de calcul** indicata contractual la paragrafele de la 2 la 5 ale aceluasi Articol 4, respectiv prin alocarea tuturor costurilor directe si indirecte pe baza unui **algoritm de alocare „timp consumat” din care** trebuiau excluse costurile legate de servicii speciale furnizate in baza unor contracte separate de prestare servicii.

Ori, organele de solutionare retin ca in timpul inspectiei fiscale nu au fost puse la dispozitie nici un fel de astfel de documente justificative.

Organul de solutionare retine dintre constatările inspectiei fiscale pe cea a faptului ca din documentele prezentate in cadrul inspectiei fiscale a rezultat ca cheltuielile facturate ce se refera la centrul de cost Germania **nu se identifica ca beneficiu** in activitatea XXXXX SRL pentru activitatea din Romania.

Starea de fapt anterior descrisa contravine insa prevederilor contractuale prin care partile chiar din **preambulul** contractului de prestari servicii, in conditiile in care partea afiliata din Germania, ALPHA, trebuia sa ofere tuturor companiilor afiliate, inclusiv societatii XXXXX SRL, servicii **optimizate continuu** ce trebuiau a fi folosite in **interesul si beneficiul** companiilor afiliate, si care trebuiau sa le permita **reducerea cheltuielilor in mod considerabil**.

Potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, invocata atat de petenta cat si de catre organele de inspectie fiscala, rezulta, ca:

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

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

Astfel, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, cade in sarcina petentei, si depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la

latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În acest sens, însă, organul de soluționare reține că, în fapt, contestația nu a depus cu ocazia formulării contestației, nici un fel de documente justificative suplimentare, pe baza cărora să se poată dovedi efectuarea, în fapt, a serviciilor facturate de către ALPHA Germania către XXXXX SRL, mai mult în cadrul contestației societatea a susținut faptul că, cităm:

„Cu privire la activitățile enumerate mai sus și la documentele prezentate în anexe, facem precizarea că acestea sunt puse la dispoziție cu titlu exemplificativ pentru a se forma o înțelegere asupra serviciilor efectiv prestate. **Elaborarea unei liste exhaustive privind toate documentele care stau sau au stat la baza probării prestării efective a serviciilor este foarte dificil de realizat** dat fiind perioada lungă de timp analizată, volumului ridicat de informații, precum și faptului că au intervenit schimbări de personal în cadrul ambelor societăți și este dificil de accesat arhiva electronică a acestora”.

Afirmatia din contestație a societății XXXXX SRL demonstrează că, în fapt, referitor la aceste servicii societatea recunoaște în mod evident că **nu poate elabora** nici măcar **o listă** cu toate **documentele** care ar fi stat la baza probării prestării efective a serviciilor, și implicit nu poate pune la dispoziție nici chiar documentele despre care face referire.

Cu toate acestea organul de soluționare a procedat la analizarea documentelor din anexa nr.5 atasate la contestația depusă de societate, iar cu această ocazie, a constatat că aceste documente constau în bună parte din corespondența electronică (poșta electronică-e-mail-uri) și nu numai, **minute** de ședință/întâlniri, inclusiv de natură contabilă-**cereri decontare avans, decont pentru deplasări în interes de serviciu**, cu referire directă la implementarea unui proiect unic, și anume, așa cum de altfel indică și în cadrul contestației formulate, că în perioada 2009 - 2011 a avut loc dezvoltarea magazinului XXXXX din Botosani, analiza acestora arătând în fapt o situație contrară celei indicate de contestație, prin faptul că în această corespondență se fac în majoritatea cazurilor doar anumite informații care pot fi încadrate ca respectând cadrul contractual (cel al Articolului 8 – Obligațiile Întreprinderii) dar în care se indică clar faptul că practic operațiunile derulate au fost în fapt efectuate prin implicarea directă a personalului din România și nu din Germania, anumite persoane din Germania cărora le-a fost adresată corespondența electronică făcând o

coordonare de la distanta, prin raspunsuri adresate prin posta electronica personalului din Romania.

Chiar, si in contextul implicarii anumitor persoane din cadrul ALPHA Germania, organul de solutionare nu a regasit in documentele inaintate de societate prin intermediul anexei nr.5 la contestatie referitoare la dezvoltarea magazinului XXXXX din Botosani, justificarea tarifului serviciilor pe baza **unei calculatii de cost al tarifului fiecarui serviciu efectuat**, determinat prin alocarea tuturor costurilor directe si indirecte pe baza unui **algoritm de alocare „timp consumat” asa cum insasi partile implicate au convenit** contractual prin Articolul 4 – Metoda de calcul din contractul de prestari servicii incheiat cu ALPHA Germania.

In sensul celor de mai sus, *exemplificam* urmatoarele aspecte:

1. In copie existent in anexa nr.5 a contestatiei, se regaseste atasat e-mailul transmis in data de 17.06.2011 ora 5:44 PM de la **F. D.** catre **B. L. E.**, conform caruia se face referire la o serie de documente atasate, privitoare la deconturi de cheltuieli, cereri de concediu pentru personal din Romania, ordine de deplasare pentru persoane indicate de persoana F. D. ca fiind „**colegii mei**”. **Din analiza** deconturilor de cheltuieli constand in **Cerere pentru acordare avans-cod formular PRAK 001** ca document justificativ in efectuarea unor cheltuieli interne in Romania si a **Deconturilor pentru deplasare in interes de serviciu-cod formular PRK-08-02-44-07**, rezulta:

- Cererea pentru acordare avans se refera la o cheltuiala cu o pompa furnizata de XXXXX Voluntari conform factura nr.11501017256 in suma de 311.09 lei, necesara la o fantana din spatiul Atrium (Sediu), operatiune care nu are absolut **nici o legatura** cu implicarea ALPHA din Germania ca si contributie semnificativa in realizarea magazinului din Botosani.
- Decontul pentru deplasarea in interes de serviciu este al angajatului S. B pentru deplasarea interna pe ruta Resita-Timisoara – Craiova – Resita, operatiune care nu are absolut **nici o legatura** cu implicarea ALPHA din Germania ca si contributie semnificativa in realizarea magazinului din Botosani.

2. Sunt identificate doua Deconturi pentru deplasari in interes de serviciu din 02 si 03 iunie 2016 ale angajatilor S. B si M. C. pe rute interne: Timisoara – Arad - Oradea si Braila – Galati – Focsani – Bacau - Piatra Neamt, operatiuni prin care se demonstreaza ca nu au **nici o legatura** cu implicarea ALPHA din Germania.

3. Minuta nr.1 incheiata in data de 20.09.2010 strict intre reprezentanti ai SC XXXXX SRL, SC A. SRL si proiectantul SC B. 3 SRL privind **obtinerea autorizatiei de functionare magazin XXXXX Botosani**,

din care nu rezulta implicarea partii afiliate din Germania, ci implicarea directa a personalului din Romania al SC XXXXX SRL.

4. In cadrul documentelor inaintate prin anexa nr.5 la contestatie se regasesc ca numar de pagini, **in dublu exemplar**, o multitudine de poze si o situatie cu descrierea controlului anumitor operatiuni cu efectuarea instalatiilor electrice, alarma, instalatii video, sistemul de alarma de incendiu, instalatii racire, tehnologie masura si control, electrotehnica, sprinklere, lucrari tehnice, efectuata de persoane din cadrul unei alte firme SC E. C. SRL, semnata indescifrabil, din care nu rezulta sub nici o forma care a fost rolul activ al implicarii partii afiliate din Germania, iar daca ar fi existat o astfel de implicare, in justificarea tarifului acestor servicii nu este prezentata nici o **calculatie de cost al tarifului acestor servicii efectuate, asa cum insasi partile implicate au convenit** contractual prin Articolul 4 – Metoda de calcul din contractul de prestari servicii incheiat cu ALPHA Germania.

5. Din copiile existente in cadrul aceleasi anexe nr.5 ale protocolului pentru declaratia conditiilor actuale privind chiria stabilită cu SC A. SRL pentru obiectivul XXXXX Botosani, rezulta într-adevar implicarea dlui. S. P., din cadrul XXXXX BMH Germania, inasa contestatoarea **nu prezinta** nici **calculatia de cost** cu tariful serviciilor efectuate de d-l S. P. din cadrul XXXXX Gbmh Germania, si nici **nu indica** in mod concret printr-o **evaluare determinabila valoric beneficiul** partii afiliate XXXXX, rezultat ca urmare a **reducerii in mod considerabil al unor cheltuieli, fie a celor cu chiria sau poate a altor costuri**, acesta fiind in fapt, **scopul declarat**, asa cum reiese din preambulul contractului de servicii incheiat intre partile afiliate ALPHA Germania si XXXXX SRL.

Totusi, fata de prevederile pct. 41 al Titlului I - Dispoziții generale din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se retine ca simpla reincadrare a activitatilor ca activități ale acționariatului nu are ca efect inlaturarea totala a deductibilitatii costurilor cu astfel de activitati ale actionariatului, din moment ce textul de lege prevede ca pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative, inasa cu conditia ca serviciile sa fi fost prestate in fapt.

Ori, asa cum s-a retinut si anterior, organele de inspectie fiscala, au efectuat o analiza concreta a serviciilor furnizate de persoana afiliata ALPHA Germania si au constatat in mod corect ca doar o parte din aceste servicii nu reprezinta prestatii in plus catre XXXXX SRL.

Iar, din analiza datelor din Tabelul nr.1 mai sus prezentat, a rezultat ca din totalul sumei de 40.296.692 lei, reprezentând cheltuielile inregistrate de

societate aferente serviciilor facturate de ALPHA Germania și afiliații către XXXXX SRL, doar acea parte din aceste cheltuieli constatate ca fiind aferente unor **servicii nejustificate ca necesitate și beneficii cuantificabile** pentru XXXXX SRL, au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în cadrul RIF nr.212/04.08.2016, ca fiind nedeductibile fiscal, respectiv cheltuieli în suma de 10.645.386 lei și TVA aferentă acestora în suma de 1.885.552 lei.

În consecință, în speta, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC XXXXX SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC yyy/2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., atât pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de 387.124 lei, cât și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.885.552 lei, obligații fiscale aferente serviciilor nejustificate, facturate de către ALPHA Germania către XXXXX SRL.

3.2 Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de totală de 1.347.408 lei și penalitățile de întârziere în sumă totală de 395.698 lei.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de totală de 1.347.408 lei și penalități de întârziere în sumă totală de 395.698 lei, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă nici un fel de argumente și motive, de fapt și de drept, contrare celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce argumente în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în dobânzi /majorări de întârziere în sumă de totală de 1.347.408 lei și penalități de întârziere în sumă totală de 395.698 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile

ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC XXXXX SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC yyy/2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., pentru obligații fiscale **in suma totală de 4.015.782 lei**, reprezentând:

- Impozit pe profit stabilit suplimentar și obligații fiscale accesorii în suma totală de 909.171 lei, din care impozit pe profit în suma de 387.124 lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de 386.283 lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de 135.764 lei;

- TVA stabilită suplimentar și obligații fiscale accesorii în suma totală de 3.106.611 lei, din care TVA în suma de 1.885.552 lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în suma de 961.125 lei și penalități de întârziere aferente TVA în suma de 259.934 lei.

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

Director General,