



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

**Agenția 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. 28/2017
privind soluționarea contestației depusa de
SC XXX SA
înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1176/18.08.2016

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. xxx din 2016, înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii sub nr. SSC 1176/18.08.2016, asupra contestației formulata de **SC XXX SA** cu domiciliul fiscal în ..., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Ilfov sub nr. ..., avand CIF RO

Societatea contesta urmatoarele acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisa de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC zzz/2016 și are ca obiect suma totala de **4.697.655 lei**, reprezentand:
 - I. Impozit pe profit stabilit suplimentar si obligatii fiscale accesorii in suma totala de 2.058.168 lei, din care impozit pe profit in suma de 1.136.230 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de 744.801 lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de 177.137 lei;
 - II. TVA stabilita suplimentar si obligatii fiscale accesorii in suma totala de 2.639.487 lei, din care TVA in suma de 1.657.558 lei,

- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de 722.896 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de 259.033 lei;
- Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC ccc/2016;
 - Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016.

SC XXX SA, figureaza la pozitia nr. ... din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili începând cu data de 1 februarie 2016, reprezentand grupurile fiscale unice, conform art.1, alin.(2)” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

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 **30.06.2016**, conform datei calendaristice ce figureaza inregistrata pe titlul de creanta, contestatia fiind depusa si inregistrata la DGAMC sub nr. **55100/19.07.2016**, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicata pe contestația aflata în original la dosarul cauzei.

Constatând ca în speța 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 fiscala, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit sa se pronunțe asupra contestației formulata de **SC XXX SA**.

I. Prin contestația formulata societatea XXX SA solicita anularea totala a obligatiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC yyy/2016 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **formulând, în esența, urmatoarele motive:**

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Cu privire la nelegalitatea demararii activitatii de inspectie fiscala.

Cadrul legal aplicabil invocat de petenta este cel al prevederilor art.102 din Codul de procedura fiscala, al art.179 si art.185 din Codul de procedura civila.

Petenta indica faptul ca incepand cu data de 01.01.2014 se afla in administrarea DGAMC si in consecinta termenul legal imperativ si prohibitiv in efectuarea inspectiei fiscale era ulterior datei comunicarii avizului de inspectie fiscala cu 30 de zile, raportat la prevederile art.102 alin.(1) lit.a) Cod procedura fiscala si numai dupa expirarea acestui termen, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea de a proceda la demararea inspectiei fiscale.

Petenta indica faptul ca Avizul de inspectie a fost emis in data de 02.12.2014, fiind comunicat Societatii in data de 03.12.2014, in timp ce inspectia fiscala a fost demarata la aceeasi data - anume 03.12.2014.

Din cuprinsul textelor legale invocate petenta arata ca in vederea garantarii drepturilor procedurale ale unui contribuabil raportate la o activitate de inspectie fiscala, legiuitorul a stabilit un termen procedural prohibitiv ce curge exclusiv in favoarea contribuabilului in ceea ce priveste intervalul de timp de la care un contribuabil este instiintat asupra faptului ca va face obiectul unei inspectii fiscale si momentul demararii efective a activitatii de inspectie fiscala.

Orice derogare de la regula de mai sus privind interpretarea in sens contrar a acestor dispozitii petenta o indica ca fiind prevazuta ca situatie de exceptie la alin. 3 al art. 102 din Codul de procedura fiscala, niciuna dintre acestea fiind insa aplicabila prezentei cauze.

Tinand cont de volumul de activitate precum si de volumul documentelor ce trebuie pregatite de catre contribuabil spre a le prezenta organului de inspectie fiscala, legiuitorul diferentiaza intre (i) termenul de 30 zile instituit cu privire la marii contribuabili si (ii) termenul de 15 zile pentru ceilalti contribuabili.

Mai mult decat atat, petenta arata ca din analiza coroborata a dispozitiilor art. 102 alin. (1) și (2) din Codul de procedura fiscala, se desprinde clar ideea ca termenul de 30 zile este un termen prohibitiv care in caz de nerespectare are drept consecinta neinceperea in mod legal a activitatii de inspectie fiscala.

Petenta subliniaza ca potrivit art. 185 alin. (2) din Codul de procedura civila - actul facut inaintea implinirii termenului poate fi anulat la cererea celui interesat iar sanctiunea pentru nerespectarea unui termen prohibitiv este tocmai nulitatea actului indeplinit inainte de implinirea acestuia pe rationamentul ca pana la implinirea acestui termen prohibitiv, partea care doreste sa exercite un act procedural conditionat de implinirea termenului este oprita a actiona in acest mod, fiind titularul unui drept de a actiona viitor, dreptul efectiv la actiune nascandu-se in beneficiul sau abia de la data

implinirii acestui termen.

Contestatarea subliniaza ca un act de procedura (*precum este comunicarea avizului de inspectie precum si demararea activitatii de inspectie fiscala*) nul sau anulabil va fi considerat desfiintat de la chiar momentul indeplinirii sale, astfel ca dand efect adagiului latin ***quod nullum est nullum producit effectum***, legiuitorul roman a transpus acest adagiu in cuprinsul alin. 3 al art. 179 cod procedura civila, stipuland expres faptul ca desfiintarea unui act de procedura atrage si desfiintarea actelor de procedura urmatoare, daca acestea nu pot avea o existenta de sine statatoare.

Petenta considera ca nulitatea Avizului de inspectie fiscala ce a avut drept consecinta inceperea inspectiei fiscale inainte de implinirea termenului prohibitiv de 30 de zile, este o nulitate absoluta, iar in ipoteza in care ar fi vorba despre o nulitate relativa, petenta justifica indeplinirea conditiilor pentru constatarea nulitatii acestui act (*Avizul de inspectie fiscala si activitatea de inspectie fiscala*) avand in vedere dispozitiile art. 175 alin. 1 Cod procedura fiscala: „actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia”.

In concluzie, petenta pentru toate cele expuse mai sus, arata ca intreaga activitate de inspectie fiscala este lovita de nulitate, toate actele emise la finalizarea acesteia fiind nelegale si lipsite de orice efect.

2. Cu privire la depasirea perioadei maxime de efectuare a inspectiei fiscale.

Cadrul legal aplicabil invocat de petenta este cel al prevederilor art.104 si art.107 din Codul de procedura fiscala.

Petenta indica faptul ca din cuprinsul RIF rezulta ca perioada in care s-a derulat inspectia fiscala este 03.12.2014 - 31.05.2016, iar discutia finala cu contribuabilul a avut loc in data de 22.06.2016 - care, potrivit dispozitiilor art. 107 alin. 5 Cod procedura fiscala reprezinta data incheierii inspectiei fiscale.

In consecinta, inspectia fiscala a fost efectuata in perioada 03.12.2014 - 22.06.2016, asadar timp de aproximativ 1 an si jumatate - fara a exista perioade de suspendare a activitatii de control.

Astfel, societatea arata ca este de necontestat ca termenul de 6 luni a fost depasit cu aproximativ 1 an, organul fiscal prelungind in mod nelegal perioada inspectiei ceea ce a condus la impunerea nelegală a unor sume accesorii. În acest sens pronuntandu-se si Curtea de Apel Bucuresti prin

Sentinta nr. 630/09.03.2015 care, analizand efectele juridice ale depasirii duratei maxime a inspectiei fiscale, a statuat ca acestea: „*sunt de natura a produce Societatii reclamante o vatamare (...) concretizata intr-un prejudiciu material considerabil, prin stabilirea nelegala a obligatiilor suplimentare de plata, inclusiv a accesoriilor aferente (este de mentionat ca dublarea perioadei de inspectie fiscala a condus automat la calcularea unui procent suplimentar al dobanzilor/majorarilor si penalitatilor de intarziere)*”.

Societatea arata ca exista un regim juridic sanctionator prin instituirea obligatiei de plata a dobanzilor si penalitatilor de intarziere, odata cu modificarea Codului de procedura fiscala prin OUG nr. 39/2010.

In concluzie, se susține că dobanzile de intarziere si penalitatile calculate dupa depasirea termenului legal de 6 luni in care trebuia efectuata inspectia fiscala au la baza culpa exclusiva a organului de inspectie care in mod nelegal a depasit perioada maxima de desfasurare a activitatii de control.

3. Cu privire la prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale suplimentare cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2008

Cadrul legal aplicabil invocat de petenta este cel al prevederilor art.23, art.91 si art.98 alin.(1) din Codul de procedura fiscala.

Contestatară arată faptul ca organele fiscale au avut posibilitatea efectuării inspectiei fiscale numai înăuntrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, termen care, potrivit legii, incepe sa curga la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza de impunere care a generat creanta fiscala vizata, astfel incat in ceea ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2008 - termenul de prescriptie s-a implinit anterior inceperii activitatii de control, respectiv la 03.12.2014, fiind invocate prevederile art. 91 si ale art. 23 din Codul de procedura fiscala.

Contestatară arata ca ignorand prevederile legale invocate, echipa de inspectie a stabilit in mod **eronat** inceputul prescriptiei in functie de momentul in care s-a emis un act administrativ fiscal (*Declaratia de impunere cu privire la 2008 - in cursul anului 2009*) si nu, asa cum ar fi fost corect, in functie de „*momentul in care s-a constituit baza de impunere*”.

In acceptiunea petentei, termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza de impunere care a generat creanta fiscala, si nu de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care se intocmeste declaratia (*se constituie titlul de creanta*) cu privire la baza de impunere si respectiv, creantele/obligatiile fiscale pe care aceasta le genereaza.

Societatea considera ca o declaratie de impunere (*indiferent de tipul sau ori a momentului in care este intocmita*) nu da nastere niciodata unei baze de impozitare (precum un teren, o constructie, un autovehicul, un venit salarial, sau cum este cazul in speta de fata un „profit”), ci, dimpotriva, declaratia fiscala are la baza existenta unei baze de impunere deja constituite, aceasta fiind o conditie *a priori* pentru intocmirea oricarei declaratii fiscale.

Societatea afirma ca in cazul impozitului pe profit termenul de depunere a declaratiei anuale este in anul urmatore celui in care se constituie baza impozabila (*in conditiile in care declaratiile trimestriale se depun totusi in acelasi an calendaristic*) nu modifica momentul de la care curge termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a verifica baza impozabila si de a stabili eventuale obligatii suplimentare de plata.

In cazul de fata al impozitului pe profit, petenta indica faptul generator care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentat de totalitatea tranzactiilor generatoare de venituri in perioada de raportare (care in cazul impozitului pe profit este anul calendaristic) astfel constituirea bazei de impunere avand loc in intervalul 1 ianuarie - 31 decembrie a fiecarui an.

Petenta considera ca inspectia fiscala nu mai era indreptatita sa verifice si sa stabileasca impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008, in conditiile in care termenul de prescriptie pentru aceasta operatiune a inceput sa curga de la data de 01.01.2009 (*anul urmatore constituirii bazei de impozitare care s-a incheiat in ceea ce priveste anul 2008 la 31 decembrie 2008*) si s-a implinit la data de 01.01.2014 (*la implinirea legala a celor cinci ani in care se putea realiza acest lucru*), iar echipa de inspectie fiscala a demarat inspectia fiscala ce a dus la intocmirea Proiectului de RIF abia in data de 03.12.2014 si la comunicarea RIF si a Deciziei de impunere la data de 30.06.2016.

B. PE FONDUL CAUZEI

În contestația depusa, **XXX SA** afirma ca motivele de fapt si de drept pe care își întemeiază contestația se prezintă sub forma următoarelor aspecte:

- I. Cu privire la constatările eronate ale ANAF in ceea ce priveste deducerea partiala a costurilor refacturate de ALPHA SA, se mentioneaza**

Referitor la sustinerile organelor fiscale, societatea mentioneaza ca a încheiat în data de 01.01.2009 un contract cu ALPHA SA (în calitate de prestator) privind furnizarea unor servicii de asistenta, consultanta prin intermediul departamentelor proprii (acestea fiind denumite servicii interne), precum si a unor servicii contractate de catre ALPHA SA si prestate de catre furnizori externi - spre exemplu, BETA SA (Franta), denumind aceste servicii din urma drept **servicii externe**.

Petenta arată că la paginile nr. 9 si 10 din RIF este descrisa modalitatea de facturare de catre ALPHA SA pentru serviciile prestate Societății, facturare diferita in functie de tipul serviciului prestat -intern sau extern.

Petenta sustine ca avandu-se in vedere inspectia desfasurata la nivelul ALPHA SA, in constatarile din RIF, inspectia fiscala a luat in considerare cu privire la costurile alocate de BETA SA Franta catre ALPHA SA si refacturate apoi catre XXX SA Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA si a considerat „in oglinda” ca fiind deductibila la nivelul petentei doar partea de cheltuieli refacturate de catre ALPHA SA in relatia cu QUANTUM Franta (furnizor de servicii de inchiriere linii telecomunicatii).

1.1 Referitor la interpretarea eronata de catre ANAF a criteriilor generale de deducere a cheltuielilor si, in speta, a criteriilor de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile

Petenta face referire la faptul ca ANAF a considerat ca nici la nivelul Societatii si nici la nivelul ALPHA SA nu s-a dovedit prestarea efectiva a serviciilor conform contractului incheiat intre aceste doua entitati, nici necesitatea efectuarii acestor cheltuieli pentru activitatea desfasurata, nefiind prezentate in special elemente de recunoastere a cheltuielilor pe baza de documente justificative care sa ateste prestarea efectiva pentru societate a serviciilor, invocand prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu punctul 48 si punctul 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Arata ca in cauza a fost pus la dispozitie un volum considerabil de documente atat de catre ALPHA SA cat si de catre XXX SA, conform cerintelor prin sondaj ale ANAF, fiind demonstrata atat prestarea serviciilor in cauza, cat si faptul ca serviciile prestate au fost direct sau indirect in favoarea Societatii si ca aceste servicii contribuie la dezvoltarea afacerii sale prin informatia, asistenta si expertiza puse la dispozitie de catre ALPHA SA fie in mod direct, fie prin intermediul altor societati, crescand astfel veniturile impozabile obtinute la nivelul petentei.

Petenta, precizeaza ca ANAF s-a limitat, in paginile nr. 11-13 din RIF, sa faca o sinteza a argumentelor invocate de echipa de inspectie in Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA, astfel ca practic, concluziile ANAF se bazeaza aproape in totalitate pe constatările semnalate la nivelul ALPHA SA in legatura cu aceste costuri re-facturate catre petenta, fara a fi efectuata o analiza reala, efectiva a situatiei investigate, in conditiile in care constatările raportului de inspectie emis pentru ALPHA S.A. sunt in prezent supuse judecatii in dosarul nr. 4739/2/2016 aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti, Sectia a VIII-a (Anexa nr.11 la contestatia depusa de petenta).

Petenta afirma ca inspectia fiscala a invocat in mod nefondat, preluand informatia din Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA, absenta unui contract de prestari servicii intre ALPHA SA si BETA Europe SA/BETA SA (Franta), in perioada 1 ianuarie 2008 - 30 decembrie 2008, in baza carui s-au refacturat costuri si catre XXX SA.

Conform art.21, alin.(4), lit.m) din Codul fiscal pentru deducerea cheltuielilor este necesara existenta unui contract, dar nu este interzisa aplicarea retroactiva a acestuia, conform vointei partilor.

Or, partile au stabilit inclusiv in scris faptul ca intelegerea contractuala era aplicabila incepand cu 1 ianuarie 2008, petenta indicand ca in cauza, esential pentru desfasurarea contractului cu BETA Europe (Franta) fiind acordul de vointa intervenit intre societati si nicidecum momentul la care acest acord de vointa a fost consacrat in scris *ad probationem*.

In legatura cu documentele prin care se poate justifica prestarea efectiva a serviciilor (potrivit art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si normelor de aplicare aferente), petenta mentioneaza ca dispozitiile legale incidente nu impun obligatia intocmirii unor documente anume, ci enumera, strict cu titlu exemplificativ, anumite documente care pot fi folosite in acest sens, permitand, in acelasi timp, folosirea oricaror **„alte materiale corespunzatoare”** pentru justificarea prestarii efective a serviciilor, documentele ce pot fi aduse ca probe in acest sens variaza in functie de specificul fiecarui tip de serviciu achizitionat, concluzie ce este sustinuta si de prevederile art. 64 din Noul Cod de procedura fiscala, potrivit carora:

„Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere”.

Petenta indica ca avea posibilitatea de a pune la dispozitia organelor fiscale orice documente justificative, fara a fi limitata la o anumita forma ori un continut specific, cata vreme legea (i) permite expres contribuabilului sa

furnizeze „orice materiale corespunzatoare si (ii) in acelasi timp, impune organelor fiscale sa analizeze si sa aiba in vedere la stabilirea tratamentului fiscal aplicabil toate documentele furnizate de contribuabil in acest scop, aspect confirmat si de ICCJ in Decizia sa nr. 1261/12.03.2014, unde instanta a statuat: *„Avand in vedere marea diversitate a serviciilor [...], 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”*, aspecte prezentate chiar de ANAF.

In concluzie, petenta arata ca legislatia fiscala nu impune ca documentele folosite in justificarea prestarii efective a serviciilor sa aiba o anume calitate de documente financiar-contabile ori legale, ci impune prezentarea oricaror materiale din continutul carora sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor, prin urmare, nu exista nicio restrictie in a considera, spre exemplu, anumite formulare sau propuneri ale grupului BETA drept raport de lucru, situatie de lucrari, sau *”orice alt material corespunzator”* care dovedeste prestarea efectiva a serviciilor.

Petenta sustine in cadrul contestatiei ca necesitatea efectuarii acestor servicii deriva, printre altele, din nevoia de imbogatire a cunostintelor in domeniul administrarii unei mari retele comerciale, preintampinarea unor probleme ca urmare a experientei deja acumulate la nivelul grupului BETA, nevoia de asistenta pentru implementarea anumitor proiecte de amploare, diversificarea gamei de produse comercializate, dezvoltarea resurselor umane etc.

Fata de sustinerile ANAF, care au preluat informatii din Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA, considerand ca acele cheltuieli refacturate catre XXX SA, in baza contractului de „cost-sharing”, au fost inregistrate in contabilitate doar in baza facturilor si fara existenta unui contract intre ALPHA SA si BETA Europe SA/BETA SA (Franta), petenta indica ca pe toata perioada in care au fost refacturate servicii catre XXX SA, acestea au fost prevazute intr-un contract incheiat de ALPHA SA cu furnizorii sai (spre exemplu, BETA Europe SA/BETA Franta).

In plus, se arata ca atat petenta, cat si ALPHA SA au prezentat ANAF o ampla documentatie suport, in completarea facturilor de servicii iar pe parcursul inspectiei fiscale desfasurate la nivelul ALPHA SA s-au pus la dispozitia ANAF, prin intermediul notelor explicative contracte, facturi, documente justificative emise de prestatorii serviciilor pentru a certifica obiectul serviciilor, prestarea efectiva a acestora si utilizarea in activitatea economica a ALPHA SA.

1.2 Referitor la metoda indirecta de alocare a unor costuri

refacturate de ALPHA SA catre Societatea petenta.

Petenta afirma ca ANAF a preluat in RIF constatările echipei de inspectie care a redactat Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA privind contestarea modalitatii de facturare a serviciilor conform relatiei comerciale de „cost-sharing” (in baza careia au fost refacturate si acele costuri catre Societate), care presupune utilizarea unei chei de alocare pentru repartizarea cheltuielilor intre societatile grupului BETA (*in mod indirect*), pe considerentul ca relatia comerciala dintre ALPHA SA si furnizorul sau - BETA Europe/BETA SA (Franta) - este una de tipul prestarii de servicii (*implicand, astfel, o alocare directa a costurilor, avand in vedere serviciul prestat*). Relatia comerciala de „cost-sharing” (*alocare indirecta*) nu o exclude in mod necesar pe cea de tipul prestarii de servicii (*care presupune o alocare directa*) si nici invers, asa cum ANAF interpreteaza in mod eronat.

Petenta considera ca este datoria organului fiscal de a tine cont de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz in parte si, prin urmare, trebuie analizate separat situatiile unde o alocare directa se poate realiza si situatiile unde s-a considerat o cheie de alocare, in cazul de fata, tocmai din cauza faptului ca multe dintre serviciile prestate *spre exemplu* de BETA Europe/ BETA SA (Franta) catre ALPHA SA au fost pentru toate companiile din grup, s-a ales ca metoda de alocare utilizarea unei chei de alocare, inclusiv in momentul refacturarii catre Societate.

Conditiiile prevazute in art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul Fiscal, coroborate cu punctul 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, care trebuiau urmarite de catre organul fiscal pentru determinarea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile, nu stipuleaza interdictia utilizarii unei chei de alocare a serviciilor in vederea deducerii lor efective (atat timp cat celelalte conditii sunt satisfacute), intrucat este doar o metoda de a aloca cheltuieli tuturor entitatilor care au beneficiat de serviciile respective, in acele situatii unde nu a fost un singur beneficiar.

De asemenea, tinand cont de particularitatile relatiei comerciale de tip „cost-sharing”, petenta afirma ca nu este fezabila o reconciliere valorica exacta sau un alt fel de justificare a costurilor alocate, pe considerendul ca mecanismul indirect de alocare a costurilor la nivelul petentei, rezulta in mod evident ca acest considerent al personalului efectiv implicat nu este unul dintre factorii relevanti pentru baza de calcul folosita.

1.3 Referitor la ponderea serviciilor legate de tehnologia informatiei (IT) in totalul costurilor refacturate.

Petenta conform unei situatii prezentate in Anexa nr.12 la contestatie, in ceea ce priveste costurile facturate catre ALPHA SA de catre BETA Europe / BETA SA (Franta), indica faptul ca ponderea cea mai mare este reprezentata de componenta de IT (ponderea variind dupa cum urmeaza: 64% in 2007, 60% in 2008, 55% in 2009, 45% in 2010 si 49% in 2011), totodata existand un volum semnificativ de documente (975 pagini) furnizate la nivelul ALPHA SA in legatura cu aceste servicii.

Petenta indica faptul ca, organele fiscale nu au tinut cont de ponderea fiecarui tip de activitate in totalul costurilor facturate catre Societate, *de exemplu*, de serviciile de la IBM France refacturate de BETA Europe / BETA SA (Franta) a beneficiat si Societatea (XXX SA).

Aceasta afirmă că a beneficiat de licențele de Lotus Notes de la IBM France pentru client si Domino Server pentru server odata cu intrarea in Grupul BETA, Lotus Notes fiind standardul de mesagerie al Grupului, la care a aderat si Societatea petenta, acest sistem de mesagerie fiind in continuare exploatat de catre XXX SA.

1.4 Referitor la inexistenta unor resurse proprii interne la nivelul ALPHA SA, precum si a unor contracte cu alti furnizori pentru aceeasi gama de servicii refacturate catre Societatea petenta in baza unei chei de alocare.

Societatea afirma ca organele fiscale in mod subiectiv au considerat ca prestarea efectiva a anumitor servicii primite de societate poate fi contestata, intrucat ALPHA SA ar dispune de resurse interne capabile sa desfasoare activitatile pentru care a fost remunerata BETA SA (Franta).

Petenta indica faptul ca, ANAF s-a bazat pe constatările din Raportul de inspectie emis pentru ALPHA SA, in care s-a considerat, din analiza fiselor de post ale directorilor si ale anumitor angajati de la diverse departamente din cadrul ALPHA SA - de exemplu IT, marketing, resurse umane etc. - ca o parte din costurile alocate de BETA Europe / BETA SA (Franta) corespund unor activitati pentru care ALPHA SA are oricum personal angajat in acest sens.

Petenta arata ca nu exista nici un temei pentru care inspectorii fiscali ar fi fost in masura sa evalueze volumul de munca, competentele sau particularitatile activitatilor prestate de personalul angajat de ALPHA SA in derularea activitatilor pentru care s-au efectuat refacturarile de servicii catre Societatea petenta.

In acest sens, petenta mentioneaza ca optiunea ALPHA SA de a externaliza anumite servicii catre BETA SA (Franta) a avut in vedere mai multi factori economici si financiari:

- pe de o parte, calitatea serviciilor, accesul la informatii si a experientei in domeniu a BETA SA (Franta);
- iar pe de alta parte, optiunea ALPHA SA de a nu angaja personal suplimentar permanent care sa genereze proceduri administrative si costuri mari (e.g. *recrutarea profesionistilor, salarii, etc*).

In plus, petenta indica a se observa ca neadmiterea deductibilitatii serviciilor respective de catre organele fiscale pe motiv ca, ALPHA SA avea incheiate contracte pentru servicii asemanatoare si cu alti furnizori *incalca principiul libertatii de gestiune al afacerii*, conform caruia contribuabilul are libertatea de a achizitiona servicii, in vederea obtinerii de venituri, cheltuieli pe care el le considera a fi necesare in vederea dezvoltarii afacerii sale.

Astfel, din punct de vedere fiscal, in ceea ce priveste impozitul pe profit cheltuielile cu serviciile trebuie dovedite a fi prestate in legatura cu activitatea contribuabilului pentru a indeplini criteriul deductibilitatii cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, anume al efectuării cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri impozabile.

In acest sens, petenta consideră ca legea fiscala nu prevede o limitare in ceea ce priveste numarul de furnizori de servicii acceptabil pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, indiferent de tipul lor.

Petenta considera ca „analiza” efectuata de catre organele fiscale vizeaza de fapt oportunitatea angajarii cheltuielilor cu serviciile, imprejurare ce echivaleaza cu substituirea nepermisa a deciziilor de afaceri ale organelor Societatii petente cu ideile proprii ale organelor fiscale in ceea ce priveste modul in care trebuie condusa afacerea unei entitati private.

1.5 Referitor la servicii apartinand „guvernantei corporative” sau proprii actionariatului.

Petenta indica faptul ca, ANAF a preluat din Raportul de inspectie emis pentru ALPHA SA anumite constatari referitoare la refacturarea de catre ALPHA SA a unor servicii care reprezinta o cheltuiala legata de adoptarea si executarea prin intermediul unor norme statutare si al unor reguli de conduita a „guvernantei corporative”, si nu de cheltuieli legate de activitatea Societatii, fiind invocate prevederile pct. 41 din Normele metodologice de aplicare ale art. 11 din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea susține că prevederile fiscale ale art. 11 din Codul Fiscal nu interzic in mod expres deductibilitatea unor asemenea cheltuieli (de tipul celor inregistrate intre ALPHA SA si BETA Europe / BETA SA (Franta)

si, ulterior, intre Societatea petenta si ALPHA SA), in conditiile in care (i) baza legala nu este reprezentata doar de relatia juridica dintre entitati, iar aceste servicii ar fi fost oricum contractate de la o persoana independenta (in lipsa grupului BETA) si (ii) serviciile respective sunt prestate in fapt.

Achizitia de servicii de catre ALPHA SA, respectiv de catre Societate de la partile sale afiliate este in linie cu practicile de piata ale oricarei societati independente care are nevoie de servicii suport in scopul realizarii activitatii sale, astfel, o societate care are nevoie de anumite servicii, le poate achizitiona de la un furnizor de servicii specializat sau poate efectua aceste servicii intern daca are resursele si capabilitatile necesare.

Petenta considera ca, ANAF nu a analizat aceste prevederi si prin prisma Liniilor Directoare emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica („OECD”) privind preturile de transfer care ofera clarificari suplimentare asupra acestor aspecte, asa cum detaliem mai jos.

In interpretarea prevederilor punctului 41 din Normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petenta considera relevante prevederile Liniilor Directoare OECD privind preturile de transfer care descriu mai pe larg aspectele rezumate de acest punct 41, conform mai multor paragrafe din Liniile Directoare OECD privind preturile de transfer, precum 7.2, 7.6, 7.9, 7.10, 7.14.

Liniile Directoare OECD privind preturile de transfer definesc activitatea proprie actionariatului (*"shareholder activity"*) in sectiunea "Glosar" ca "O activitate desfasurata de un membru al grupului multinational (de obicei societatea mama sau o societate de tip holding la nivel regional) numai datorita participatiilor pe care le detine in unul sau mai multi membri ai grupului, si anume in calitatea sa de actionar".

Prin urmare, Societatea petenta considera indeplinite conditiile pentru alocarea de catre grupul BETA de cheltuieli catre alte persoane afiliate din grup (i.e. Societatea), intrucat:

- serviciile respective ar fi fost oricum necesare si contractate, in circumstante diferite, de la persoane independente, *spre exemplu* in lipsa experientei acumulate la nivel de grup. De altfel, comparabilitatea cu acele situatii in care costurile respective ar fi fost inregistrate in relatie cu tertii este in acord cu prevederile Liniilor directoare privind preturile de transfer emise de OECD, mentionate in mod expres si de Ordinul nr. 222/2008, respectiv prevederile Normelor metodologice de aplicare a articolului 11 din Codul Fiscal, spre a fi considerate pentru completarea prevederilor legislatiei nationale;

- serviciile respective primite au constituit un factor impotant care a ajutat la dezvoltarea afacerii Societatii, crescand veniturile impozabile

obtinute;

- aceste servicii au fost prestate in fapt si in beneficiul Societatii, conform documentelor puse la dispozitie organelor fiscale.

1.6 Referitor la principiul prevalentei economicului asupra juridicului.

Petenta considera ca organele fiscale au invocat doar argumente de forma, nicidecum de substanta in sustinerea caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu serviciile achizitionate de Societatea petenta de la Grup.

1.7 Referitor la analiza beneficiului si necesitatea prestarii

Petenta considera ca, avand in vedere prevederile legislative invocate de petenta si amintite in cadrul contestatiei, considera ca neintemeiata decizia autoritatilor de a nu lua in considerare costurile refacturate de ALPHA SA catre Societate aferente perioadei 2008-2011, in lipsa unei analize independente efectuate la nivelul Societatii petente. In acest sens, petenta indica faptul ca ANAF puncteaza in RIF ca au solicitat, prin sondaj, anumite documente justificative privind refacturarea serviciilor de catre ALPHA SA catre XXX SA, insa decizia ANAF privind nedeductibilitatea cheltuielilor refacturate la nivelul Societatii a fost fundamentata aproape in totalitate pe baza Raportului de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA.

II. Cu privire la deducerea TVA aferenta refacturarilor de costuri efectuate de ALPHA SA catre XXX SA

Referitor la sustinerile organelor fiscale, petenta mentioneaza faptul ca ANAF nu au recunoscut deductibilitatea TVA in suma de 668.087 lei aferenta serviciilor refacturate de ALPHA SA in perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2011, argumentele organelor de control regasindu-se la pag. 25 din RIF, in acest sens coroborand prevederile legislative aplicabile titlului VI din Codul Fiscal cu prevederile legislative aplicabile Titlului II din Codul Fiscal, dovada prestarii serviciilor nefiind una din conditiile necesare exercitarii dreptului de deducere a TVA.

Petenta mentionand ca prin refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta acestor servicii, autoritatile fiscale nu au invocat legislatia de TVA, ci au extins analiza din perspectiva impozitului pe profit asupra TVA. O

astfel de abordare nefiind corecta intrucat legislatia de TVA contine prevederi specifice in ceea ce priveste dreptul de deducere, care nu pot fi ignorate de organele de control.

Ca si in cazul impozitului pe profit, contestatara aduce in discutie faptul ca, in argumentarea lor, ANAF s-au bazat aproape in totalitate pe concluziile din Raportul de inspectie nr. F-MC 127/26.05.2015 emis pentru ALPHA SA.

Petenta indica faptul ca practic, ANAF sustin ca pentru serviciile de management si consultanta refacturate de ALPHA SA catre Societate trebuie un anumit tip de documentatie prin care Societatea sa isi justifice dreptul de deducere al TVA si ca aceasta lipsa de coerenta a organelor fiscale in interpretarea legii si a jurisprudentei europene afecteaza situatia financiara a Societatii petente, care se afla in imposibilitatea de a determina ce probe sunt necesare, in plus fata de cele stipulate in legislatia fiscala interna precum si in Directiva 112/2006 astfel incat sa convinga organele ca are dreptul de a deduce TVA aferenta refacturarilor de servicii de la ALPHA SA.

Societatea intelege sa isi intemeieze pozitia si argumentele pe legislatia fiscala interna, dar si pe jurisprudenta europeana.

1.1 Referitor la factura ca si document care permite deducerea TVA.

Petenta indica cadrul legal aplicabil respectiv cel al prevederilor:

- art.145 alin.(2) lit. a) din Codul Fiscal si art.146 alin. (1) lit. b) din Codul Fiscal,
- conform punctului 45 alin. (2) si punctului 46 alin.(1) din Normele Metodologice.

Din coroborarea prevederilor legislative mentionate mai sus din Titlul VI din Codul Fiscal, arata ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor realizate poate fi exercitat daca serviciile achizitionate sunt destinate pentru realizarea de operatiuni taxabile in Romania si beneficiarul detine o factura care sa contina toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (19) din Codul Fiscal (*n.b. in perioada supusa analizei, alin. (5) din cadrul art. 155 din Codul Fiscal a fost renumerotat in alin. (19)*), intrucat legislatia de TVA nu impune nici o conditie suplimentara privind exercitarea dreptului de deducere a TVA.

In cadrul contestatiei se arata, ca nici Codul Fiscal si nici Normele la Codul Fiscal nu aduc nicio clarificare vis-a-vis de modul in care persoanele impozabile pot sa dovedeasca indeplinirea conditiei prevazute la art. 145, alin. (2) din Codul Fiscal.

Astfel, motiveaza faptul ca nu exista nicio dispozitie legala expresa care sa impuna o anumita modalitate de a proba acest fapt sau o restrictie / limitare vis-a-vis de diversele posibilitati care ar putea sa existe in practica (in functie de specificul fiecarei operatiuni in parte pentru care se exercita dreptul de deducere a TVA) si la care persoanele impozabile ar putea sa recurga pentru a face aceasta dovada, in acest sens fiind invocata doctrina ICCJ din Decizia nr. 1261/12.03.2014, unde instanta a statuat: "*Avand in vedere marea diversitate a serviciilor [...], 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*", in concluzie, orice mijloc de proba este admis.

Totodata, nici Directiva 112/2006 si nici jurisprudenta CJUE nu prevad mecanisme de supraveghere a exercitarii dreptului de deducere al TVA, statele membre fiind cele care au autoritatea de a elabora reguli de supervizare a exercitarii dreptului de deducere, conform *paragraf 29 din cauza C-85/95 John Reinsdorf*, care mentioneaza ca "*aceasta autoritate include si autoritatea de a solicita producerea facturii originale in timpul inspectiei fiscale si, de asemenea, in cazul in care persoana impozabila nu mai detine respectiva factura, sa i se permita acesteia sa produca alte evidente convingatoare care sa ateste ca tranzactia pentru care s-a exercitat dreptul de deducere chiar a avut loc*".

1.2 Referitor la faptul ca societatea petenta a utilizat serviciile achizitionate in folosul operatiunilor cu drept de deducere

Petenta considera ca, prin refuzul dreptului de deducere a TVA, autoritatile fiscale creeaza in sarcina Societatii o povara fiscala nejustificata, desi serviciile in discutie sunt destinate functionarii in conditii optime a acesteia, lucru necesar desfasurarii activitatii sale economice in ansamblul sau, in aceste conditii, Societatea nu este eliberata integral de sarcina TVA datorata/achitata in cadrul activitatii sale economice, TVA nemaifiind neutra la nivelul acesteia si incalcandu-se conditia de baza a sistemului comun al TVA privind deducerea TVA.

Petenta reitereaza ca dreptul de deducere prevazut de Directiva 112/2006 face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat, acesta exercitandu-se imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor in amonte (*Decizia CJUE in cazul C 437/06 Securenta, punctul 24*).

In ceea ce priveste conditiile de fond necesare pentru nasterea

dreptului de deducere, reiese de la articolul 168³ litera a) din Directiva 112/2006 ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie sa fie utilizate in aval de catre persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca, in amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie sa fie furnizate de o alta persoana impozabila (*cazul C 324/11 GaborToth, punctul 27*).

Petenta invoca paragrafele 40-42 din decizia CJUE in cauza C-590/13 *Idexx Laboratories Italia* si paragrafele 58-59 din decizia CJUE in cauza C-183/14 *Salomie si Oltean*, in aceste cauze CJUE a facut urmatoarele mentiuni:

- in cazul in care administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca cerintele de fond sunt indeplinite, aceasta nu poate impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept;

- in aceasta privinta, trebuie precizat ca cerintele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementeaza temeiul insusi si sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevazute la art. 168 din Directiva 2006/112/CE - conditiile de fond sunt prevazute de Codul Fiscal la art. 145 alin. (2), lit. a);

- cerintele de forma ale dreptului mentionat reglementeaza, in schimb, modalitatile si controlul exercitarii acestuia, precum si buna functionare a sistemului TVA, cum ar fi obligatiile referitoare la contabilitate, la facturare si la declarare. Aceste cerinte figureaza la art. 178, 213 si 242 din Directiva 2006/112/CE – conditia de forma privind detinerea unei facturi corect intocmite este prevazuta de Codul Fiscal la art. 146 alin. (1) lit. a).

In acest context, cu atat mai mult, statele membre nu pot conditiona exercitarea dreptului de deducere al TVA de existenta altor documente decat facturile, documente care nu sunt obligatorii conform Directivei 2006/112/CE, petenta invocand ca in acest sens s-a pronuntat si CJUE in cauza C-368/09 *Pannon Gep Centrum Kft*, paragraful 41⁴, care mentioneaza: „*Rezulta ca nu este permis statelor membre sa conditioneze exercitarea dreptului de deducere a TVA de respectarea conditiilor privind continutul facturilor, care nu sunt prevazute in mod expres de dispozitiile Directivei 2006/112/CE. Aceasta interpretare este de asemenea sustinuta de articolul 273 din aceasta directiva care prevede ca statele membre pot impune obligatii pe care le considera necesare pentru a asigura colectarea TVA in mod corect si pentru a preveni evaziunea, insa statele membre nu se pot prevala de aceasta optiune pentru a impune obligatii de facturare suplimentare fata de cele stabilite, in special, la articolul 226 din directiva mentionata.*”

Conform jurisprudentei CJUE (*cazurile C-368/09 Pannon Gep Centrum si C-95/07 Ecotrade Spa*) invocate, deducerea TVA aferenta achizitiilor realizate este conditionata de indeplinirea conditiilor materiale impuse de legislatia de TVA respectiv detinerea unei facturi conforme cu legislatia de TVA si utilizarea serviciilor in scopul operatiunilor taxabile.

Societatea considera ca, autoritatile fiscale nu pot impune conditii suplimentare cu scopul de a determina daca persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA, atata timp cat exista dovezi care in mod rezonabil atesta ca serviciile au fost efectiv prestate in scopul activitatilor taxabile ale Societatii.

Aceasta invoca faptul ca ANAF a impus masuri suplimentare in sarcina contribuabilului, neproportionale situatiei de fapt, pentru ca acesta din urma sa poata beneficia de dreptul de deducere al TVA aferenta refacturarilor de servicii.

In situatia de fata, considera ca aceste conditii sunt satisfacute:

- ALPHA SA are statut de persoana impozabila, lucru necontestat de ANAF,
- iar serviciile prestate de aceasta au fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale Societatii petente.

Sistemul comun al TVA-ului garanteaza, in consecinta, neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele însele supuse TVA-ului, petenta retinand faptul ca aceasta este o jurisprudenta constanta a CJUE emanand din numeroase cauze dintre care: *cauza C-98/98 Midland Bank, paragraful 19, cauza C-408/98 Abbey National, paragraful 24, cauza C174/08 NCC Construction Danmark, paragraful 27 si cauza C 277/09 RBS Deutschland Holdings, paragraful 38.*

De asemenea invoca jurisprudenta CJUE (*Decizia CJUE in cazul C-29/08 AB SKF, punctele 57, 58 si 60*), conform careia „*dreptul de deducere a TVA aplicata pe achizitiile de bunuri si servicii in amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate in aval ce dau drept de deducere*”. Totodata, CJUE recunoaste ca dreptul de deducere al TVA al unei persoane impozabile este „*de asemenea admis in favoarea persoanei impozabile, chiar in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere, atunci cand costul serviciilor în cauza face parte din cheltuielile generate ale persoanei impozabile si reprezinta, ca atare, elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care aceasta le furnizeaza. Astfel, asemenea costuri au o legatura directa si imediata cu ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile.*”

Prin urmare, existenta dreptului de deducere ar trebui analizata in functie de operatiunile in aval carora le sunt afectate operatiunile in amonte, iar, in cazul in care nu se poate stabili o legatura directa si imediata intre acestea, trebuie facuta o analiza mai larga daca respectivele operatiuni in amonte fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile ce sunt incluse in costul bunurilor/serviciilor vandute/prestate.

In cazul de fata supus solutionarii, societatea atrage atentia ca CJUE a statuat in decizia din *cauza C-124/12 AES-3C Maritza East* (par. 11 din hotarare) ca aceasta legatura este pur economica: „*articolul 168 litera a) din Directiva 2006/112 nu subordoneaza existenta dreptului de deducere decat conditiei ca bunurile si serviciile dobandite sa fie utilizate pentru nevoile operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile care se prevaleaza de acesta [...] legatura care trebuie sa existe este de natura pur economica*”.

Curtea Europeana de Justitie a aratat de asemenea ca aceasta legatura nu este una cauzala (*cauza C-104/12 Becker*).

Pe cale de consecinta, faptul ca o anumita livrare reprezinta cauza unei achizitii, acest lucru nu inseamna ca este o legatura directa si imediata intre achizitie si livrare. In acest sens, CJUE a decis in *cauza C-124/12 AES-3C Maritza East* ca, chiar daca o persoana impozabila nu are angajati, dar are personal inchiriat de la o alta societate, aceasta poate deduce TVA aferenta achizitiilor de echipamente de protectie, precum si alte materiale utilizate de personalul inchiriat, achizitiile avand o legatura directa cu activitatea economica desfasurata.

Prin urmare, chiar daca nu ar exista o legatura directa si imediata intre achizitiile de servicii efectuate de Societatea de la ALPHA SA si prestarile de servicii/livrarile de bunuri ulterioare efectuate de Societatea, dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achizitii de servicii este asigurat prin prisma faptului ca aceste costuri pot fi incadrate ca si costuri generale administrative necesare activitatii economice a Societatii in ansamblul sau.

In acest context, Societatea considera ca indeplineste conditia de substanta impusa de legislatia de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizitiilor realizate, acestea fiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, care dau drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor. Asadar, refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor este unui abuziv, neavand temei legal.

1.3 Referitor la faptul ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi limitat.

Petenta indica faptul ca, dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA aferenta achizitiilor de servicii pe care acestea trebuie sa il plateasca Bugetului de Stat face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat (*cazurile C-90/02 Bockemühl, punctul 38, C-368/09 Pannon Gep Centrum, punctul 37, C-424/12 SC Fatorie SRL, punctul 30*). Regimul de deductii vizeaza eliberarea integrala a persoanei impozabile de sarcina TVA datorata sau achitata in cadrul tuturor activitatilor sale economice. Sistemul comun al TVA garanteaza, in consecinta, neutralitatea in ceea ce priveste sarcina fiscala a tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca respectivele activitati sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA (*C-408/98 Abbey National, cazurile reunite C-439/04 si C-440/04 Kittel si Recolta Recycling, C-424/12 SC Fatorie SRL*).

Conform jurisprudentei CJUE (*cazurile C-368/09 Pannon Gep Centrum si C-95/07 Ecotrade Spa*), deducerea TVA aferenta achizitiilor realizate este conditionata de indeplinirea conditiilor materiale impuse de legislatia de TVA (*detinerea unei facturi conforme cu legislatia de TVA si utilizarea serviciilor in scopul operatiunilor taxabile*). Astfel petenta considera ca, autoritatile fiscale nu pot impune conditii suplimentare cu scopul de a determina daca persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA, atata timp cat exista dovezi care in mod rezonabil atesta ca serviciile au fost efectiv prestate in scopul activitatilor taxabile ale Societatii.

Petenta face mentiunea faptului ca CJUE a acceptat in numeroase randuri deductibilitatea TVA achitata pentru servicii de consultanta pentru motivul ca aceste servicii erau direct afectate unor activitati economice ale persoanelor impozabile (*cazurile C-8/98 Midland Bank, C-169/04 Abbey National, s.a.*).

Atata timp cat dreptul de deductie a TVA se pastreaza in spete precum cea din cazul *C-110/94 INZO6*, petenta nu vede de ce acest drept este contestat in situatia de fata unde este clar ca Societatea petenta a folosit serviciile in discutie in cursul activitatii sale taxabile (ca parte a costurilor generale de functionare).

In Decizia nr. 1261/2014, ICCJ a dat castig de cauza contribuabilului in privinta deductibilitatii TVA aferente serviciilor de management si consultanta, argumentand ca "*in privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia*".

Petenta arata ca, abordarea organelor fiscale contravine principiilor generale ale fiscalitatii, reliefate de CJUE in numeroase cauze in materie

fiscala, astfel, conform principiului certitudinii impunerii, retinut de CJUE in cauze precum *C-255/02 Halifax si prevazut si de art. 3 alin. (1) din Codul Fiscal*, certitudinea impunerii implica „*elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale*”.

Mai mult, principiul eficacitatii joaca un rol impotant in stabilirea limitelor pe care legislatia nationala trebuie sa le respecte in stabilirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, astfel, conform principiului eficacitatii, statele membre trebuie sa prevada regulile nationale prin care contribuabilii isi pot exercita drepturile fundamentale conferite de legislatia UE, atata timp cat aceste reguli nu sunt atat de impovaratoare incat fac dreptul de deducere a TVA practic imposibil sau excesiv de dificil de exercitat. Acest principiu a fost instituit de CJUE prin cazuri precum *C-62/00 Marks & Spencer*.

Petenta considerand ca prin refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta unor servicii care au fost efectiv prestate in beneficiul activitatii economice a Societatii in ansamblul sau, autoritatile fiscale fac imposibil de exercitat dreptul de deducere, contrar principiului eficacitatii.

1.4 Refuzul dreptului de deducere TVA nu este o masura proportionala cu situatia de fapt.

In ceea ce priveste refuzul absolut al dreptului de deducere petenta subliniaza ca scopul sistemului comun de TVA este acela de a asigura neutralitatea taxarii tuturor activitatilor economice, ceea ce presupune ca o persoana impozabila poate deduce TVA platita sau platibila in cursul activitatii sale economice in conformitate cu art. 167 al Directivei 112/2006. In spiritul principiilor de TVA ale UE, statele membre trebuie, conform principiului proportionalitatii, sa impuna masuri care, in timp ce le permit acestora sa atinga obiectivele de combatere a evaziunii fiscale, sunt cel mai putin daunatoare pentru obiectivele si principiile stabilite de legislatia Uniunii Europene, care includ principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA (*cazul C 25/07 Sosnowska*).

Principiul proportionalitatii este retinut de CJUE si in cauze precum *C-409/04 Teleos (paragrafele 52-53)*, *cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Molenheide (paragrafele 46-48)*, petenta aratand ca in cel din urma caz, CJUE a retinut ca atunci cand autoritatile fiscale

detin toate informatiile necesare pentru a stabili ca respectiva persoana impozabila, beneficiar al operatiunilor efectuate, este indreptatita sa deduca TVA, acestea nu pot stabili conditii suplimentare care sa ingradeasca sau sa limiteze acest drept.

In conformitate cu jurisprudenta CJUE (*cauza C 284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD*), o astfel de masura (refuz total al dreptului de a deduce TVA si calcularea accesoriilor pe cale de consecinta) este disproportionata.

III. Cu privire la nelegalitatea constatarilor ANAF referitoare la achizitia de servicii de la persoane juridice care au fost declarate inactive, respectiv, de la o persoana juridica radiata

In cuprinsul RIF, ANAF a retinut ca Societatea petenta a inregistrat cheltuieli deductibile aferente unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv facturi emise de societati comerciale declarate inactive sau radiate, astfel, ca nu au fost acceptate ca deductibile cheltuielile aferente acestor facturi, in quantum total de 2.938.466,1 lei, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), art. 11 alin. (1²) din Codul Fiscal.

1.1 Referitor la inaplicabilitatea in cauza a dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal.

Petenta afirma ca potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal, cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor, nu pot fi considerate cheltuieli deductibile. *Per a contrario*, acele cheltuieli care au la baza documente justificative contabile sunt deductibile.

In cauza supusa solutionarii, Societatea petenta a inregistrat in contabilitate urmatoarele facturi si sume deductibile:

- Facturile emise de S.C. Delta S.R.L in valoare totala de 3.695.785,47 lei, din care suma de 2.980.472,17 lei reprezinta cheltuieli deductibile;
- Facturile emise de S.C. Epsilon S.R.L. in valoare totala de 2.545.033,16 lei, din care suma de 2.052.446,08 lei reprezinta cheltuieli deductibile;
- Facturile emise de S.C. Sigma S.A. in valoare totala de 122.771,72

lei, din care baza de impozitare în suma de 99.009,45 lei și TVA în suma de 23.762,27 lei, iar din punctul de vedere al petentei deducerea acestor cheltuieli a avut loc în baza unor facturi care au dobândit calitatea de document justificativ contabil în conformitate cu dispozițiile punctului 2 din Norma metodologică de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinsă în Anexa nr. 1 a OMEF nr. 3512/2008.

Petenta consideră că argumentația ANAF este contrară dispozițiilor art. 146 Cod Fiscal, dar și dispozițiilor pct. 2 din Norma metodologică de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinsă în Anexa nr. 1 a OMEF nr. 3512/2008, în cuprinsul cărora nu se face referire la situația de inactivitate/ radiere a co-contractantului.

1.2 Referitor la gresita interpretarea de către ANAF a dispozițiilor art. 11 alin. (1²) din Codul Fiscal

Potrivit art. 11 alin. (1²) Cod Fiscal (în formă în vigoare în perioada 2012-2013 analizată de ANAF):

" Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...) nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită".

Din textul menționat petenta trage concluzia faptului că nedeductibilitatea vizează exclusiv ipoteza achiziționării de bunuri și servicii după înscrierea contribuabililor inactivi, iar nu și anterior acestui moment.

Aceasta menționează că din înscrisurile analizate de organele de inspecție fiscală, momentul la care Societatea a contractat cu cele trei societăți fiind anterior celui la care acestea au fost înregistrate ca inactive/radiate, astfel:

- S.C. Delta S.R.L a fost declarată inactivă la 06.03.2013, în timp ce relația contractuală cu Societatea a fost demarată în anul 2010.

- S.C. Epsilon S.R.L. a fost declarată inactivă la 10.12.2012, în timp ce relația contractuală cu Societatea a fost demarată în mai 2012.

XXX SA susține că în cauză nu pot fi incidente dispozițiile legale anterior citate, în condițiile în care:

- pe de o parte, co-contractanții Societății nu erau declarați inactivi la momentul demarării relației comerciale (de altfel, ANAF nu au invocat și nu au făcut nicio dovadă în sensul că la momentul la care Societatea a demarat relația comercială cu cei trei co-contractanți inactivi/radiati, aceștia ar fi fost declarați inactivi ori radiati), iar

- pe de altă parte, nu i se poate imputa în mod rezonabil Societății că

nu avea cunostinta de situatia in care se aflau co-contractantii la un moment ulterior stabilirii relatiei contractuale cu acestia, pretentia ca, ulterior demararii relatiei comerciale cu cele trei societati, subscrisa sa cerceteze daca a intervenit o astfel de situatie de inactivitate/radiere fiind excesiva si absurda.

In opinia Societatii, refuzul dreptului de deducere in cazul contribuabililor inactivi este contrar principiilor de TVA ale UE stabilite prin Directiva 112/2006, in acest sens, considerand relevanta judecata CJUE in *cauza C-277/14 PPUH Stehcemp*, circumstantele cauzei fiind similare situatiei Societatii.

Petenta, atrage atentia pe aceasta cauza cu privire la potentiala incompatibilitate a art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal cu dreptul Uniunii Europene, iar problematica contribuabililor inactivi (neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii de la contribuabili inactivi) a fost recunoscuta de catre Curtea de Apel Cluj si inaintata CJUE pentru a stabili daca este compatibila cu Directiva 112/2006 privind sistemul comun de TVA (*cauza C-101/16 Paper Consult*).

1.3 Referitor la interpretarea eronata a criteriilor generale de deducere a cheltuielilor cu serviciile

Petenta indica ca, in speta, ANAF nu au contestat ca serviciile prestate de cei trei co-contractanti ai Societatii au fost in beneficiul Societatii, fiind dincolo de orice indoiala ca acestea au contribuit la dezvoltarea economica a acesteia si, implicit, la cresterea nivelului veniturilor impozabile obtinute din activitatile sale.

In aceste conditii, petenta considera ca refuzul ANAF de a recunoaste deductibilitatea cheltuielilor rezultate din contractele încheiate încalca, dupa cum vom detalia in cele ce urmeaza, principii esentiale de drept fiscal, astfel:

(a) este incalcat principiul proportionalitatii si principiul prevalentei substantei asupra formei.

Contestatarul face referire la jurisprudenta europeana cu privire la principiile invocate:

- cauza C 286/94 *Garage Molenheide BVBA v. Belgian State*, conform căreia se incalca principiul proportionalitatii;
- cauza C-255/02 *Halifax*, reiterand faptul ca prevenirea posibilei evaziuni fiscale ori a abuzului de drept este un obiectiv recunoscut si incurajat de Directiva a Sasea, CJUE nu s-a aplecat asupra principiului proportionalitatii urmand algoritmul structurat utilizat in

cauze anterioare, ci a integrat in aceasta analiza referinte la principiul certitudinii legii.

Societatea considera ca indeplineste conditiile prevazute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in legatura cu serviciile primite de la cele trei societati, prevazute la art. 145 alin. (2) si 146 alin. (1) din Codul Fiscal, relevante in sprijinul prezentei cauze sunt si prevederile punctului 67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 207/2015 privind Codul fiscal (Normele metodologice de aplicare aferente Noului Cod fiscal), care, desi nu erau expres mentionate in legislatia fiscala in vigoare in perioada verificata, ar fi trebuit avute in vedere in interpretarea legislatiei fiscale in materie de TVA, odata cu aderarea Romaniei la Uniunea Europeana.

Petenta considera ca, dreptul de deducere a TVA exercitat de un contribuabil in conditiile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, respectiv al art. 168⁷ din Directiva 112/2006 nu poate fi limitat (*cazurile C-90/02 Bockemühl, punctul 38, C-368/09 Pannon Gep Centrum, punctul 37, C-424/12 SC Fatorie SRL, punctul 30*) prin impunerea unor conditii suplimentare, care nu sunt expres prevazute de Titlul VI din Codul fiscal sau de Directiva 112/2006, astfel ca orice conditii suplimentare ar duce la incalcarea principiului proportionalitatii consacrat in materie de TVA.

Sistemul comun al TVA garanteaza, in consecinta, neutralitatea in ceea ce priveste sarcina fiscala a tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca respectivele activitati sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA (*C-408/98 Abbey National, cazurile reunite C-439/04 si C-440/04 Kittel si Recolta Recycling, C-424/12 SC Fatorie SRL*).

Dreptul de deducere al TVA se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor in amonte (*Decizia CJUE in cazul C-437/06 Securenta, punctul 24*).

Privitor la conditiile de fond necesare pentru nasterea dreptului de deducere, petenta considera ca acestea reies de la articolul 168 litera a) din Directiva 112/2006 ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie sa fie utilizate in aval de catre persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca, in amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie sa fie furnizate de o alta persoana impozabila (*cazul C-324/11 GaborToth, punctul 27*).

Conform jurisprudentei CJUE (*Decizia CJUE In cazul C-29/08AB SKF, punctele 57, 58 si 60*) - „dreptul de deducere a TVA aplicata pe achizitiile de bunuri si servicii in amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate in aval ce dau drept de deducere”.

Pentru aceste motive, contestatara solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta solicita anulara Deciziei de impunere nr. F-MC yyy/2016 in ceea ce priveste stabilirea sumei de 4.697.655 lei si totodata sa se dispuna anulara Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC ccc/2016 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016.

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

2.1 Cu privire la serviciile facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA.

A. Cu privire la Impozitul pe profit stabilit suplimentar

In vederea analizarii deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA, in data de 06.06.2016 organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor XXX SA mai multe documente: Contractul incheiat cu ALPHA SA in baza caruia au fost emise facturile inregistrate in contabilitate, o serie de facturi impreuna cu documentele justificative care sa ateste prestarea serviciilor facturate de catre ALPHA SA, fiind solicitate prin sondaj spre analiza facturile in timpul prezentei inspectii fiscale care au fost: 46631/31.08.2010, 51173/31.12.2010, 62148/30.11.2011, 67519/30.04.2012, 73432/30.11.2012, 75409/30.04.2013 si 76853/31.08.2013.

Reprezentantii SC XXX SA au prezentat inspectiei fiscale in data de 08.06.2016 Contractul general de prestari servicii incheiat in data de 01.01.2009 – anexa nr. 19 la RIF, prin care la art 1 este specificat ca obiectul contractului consta in prestarea de catre Prestator (ALPHA) a serviciilor interne detaliate in anexa nr. 1 la contract.

Serviciile interne constau în: servicii specifice, alocate în mod direct Beneficiarului de catre Prestator și servicii nespecifice, alocate în mod indirect . Totodata SC ALPHA SA a fost împuternicita în vederea negocierii, încheierii contractelor și efectuării plăților aferente acestora, catre terții contractanți, pentru asigurarea serviciilor externe necesare bunei desfășurari a activității beneficiarului.

Astfel, conform anexei nr. 1 la contract serviciile care urmeaza a fi prestate de catre ALPHA SA in favoarea XXX SA sunt (fara a se limita la acestea), iar in preambulul Contractului se mentioneaza ca SC ALPHA SA dispunand de personal si experienta semnificativa in domeniu, doreste sa furnizeze SC XXX SA, servicii de asistenta, consultanta prin intermediul departamentelor proprii (denumind aceste servicii drept Servicii interne), precum si servicii contractate de catre ALPHA SA si prestate de catre furnizori/prestatori externi (denumind aceste servicii drept Servicii externe).

La art.3 din Contract se prevede ca pentru serviciile prestate, Beneficiarul (XXX SA) se obliga sa plateasca anumite costuri aferente serviciilor interne specifice dar si nespecifice iar costurile aferente Serviciilor externe vor fi refacturate, astfel Beneficiarul va datora Prestatorului ALPHA SA contravaloarea tuturor costurilor directe si indirecte ocazionate cu prestarea acestor servicii facturate de catre tertul furnizor pe perioada de referinta. In cazul in care acestea sunt forfetare, nefiind identificate pentru fiecare beneficiar in parte, acestea vor fi alocate proportional tuturor Beneficiarilor (inclusiv catre Prestator, in calitatea sa de beneficiar al unor servicii prestate de catre terti). Stabilirea procentului care revine fiecarui beneficiar se va face in functie de proportia cifrei de afaceri a fiecaruia in cadrul cifrei de afaceri a grupului in perioada de referinta sau in functie de alta cheie de alocare corespunzatoare.

Prin Contractul general de prestari servicii incheiat in data de 01.01.2009 se mentioneaza:

La art. 5 - Documente justificative ca Prestatorul ALPHA SA va tine o evidenta stricta a costurilor care stau la baza emiterii facturilor catre Beneficiar. In acest sens se mentioneaza ca Prestatorul ALPHA SA este obligat sa puna la dispozitia Beneficiarului detalii aferente costurilor respective cat si alte documente justificative conform anexei nr. 2 la Contract, iar anexele prezentate de catre Prestator Beneficiarului vor fi acceptate de ambele parti prin semnarea acestora.

In anexa nr. 2 la Contractul general de prestari servicii incheiat in data de 01.01.2009 sunt prevazute urmatoarele documente si informatii care trebuie furnizate Beneficiarului odata cu emiterea facturii pentru servicii, dupa cum este prevazut in contract lista nu este exhaustiva, astfel, in anexa nr. 2 sunt prevazute urmatoarele documente pentru costurile care stau la baza emiterii facturilor:

A. Documente contabile:

- detalii aferente salariilor si altor costuri de personal
- cheltuieli cu serviciile prestate de terti
- alte costuri fixe

B. Detalii privind alocarea orelor

- timpul alocat prestarii serviciilor specifice catre beneficiari specifici
- timpul alocat prestarii serviciilor nespecifice catre toti beneficiarii, inclusiv pentru activitatea prestatorului

C. Alte documente

- detalii referitoare la natura serviciilor specifice prestate catre beneficiari specifici
- detalii referitoare la natura serviciilor nespecifice prestate catre toti beneficiarii, inclusiv pentru activitatea Prestatorului
- detalii referitoare la costurile asociate in mod direct achizitiei de bunuri/servicii pentru beneficiari specifici (servicii externe).

La art.8 Legea Contractului, Litigii, Forta Majora, este prevazut la art.6.5 ca la data semnarii contractului inceteaza de drept orice conventie anterioara dintre parti, avand acelasi obiect, inclusiv Contractul General de Prestari Servicii din data de 01.02.2008.

Sumele constatate de catre inspectia fiscala ca fiind facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA in baza contractului de prestari servicii mentionat mai sus, asa cum rezulta din fisa contului 628-analitic 31000 (anexa nr.20 din RIF) sunt :

- an 2008 = 2.543.591,00 lei
- an 2009 = 4.891.700,14 lei
- an 2010 = 5.874.817,72 lei
- an 2011 = 7.594.048,00 lei
- an 2012 = 10.135.141,77 lei
- an 2013 = 11.923.695,76 lei

Din analiza documentelor justificative anexate facturilor solicitate spre verificare, organele de inspectie fiscala au constatat ca, ALPHA SA a facturat catre XXX SA:

- servicii efectuate cu angajatii proprii, cu un comision de 5%, servicii pentru care societatea a anexat la fiecare factura documente justificative in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care cuprind informatii referitoare la activitatea prestata, numarul de angajati implicati, ore lucrate, etc.). In anexa nr. 24 la RIF fiind prezentate cu titlu de exemplu facturile emise de catre ALPHA SA catre SC XXX SA si documentele care au stat la baza emiterii lor in perioada verificata.

- a realocat o parte din costurile externe de la societati din Grupul BETA SA catre SC XXX SA, cheia de alocare fiind procentul rezultat din raportarea cifrei de afaceri a acestei societati in total cifra de afaceri Grup in Romania.

Din totalul serviciilor facturate de catre ALPHA SA, o parte reprezinta costurile alocate de catre BETA SA Franta.

Astfel, asa cum rezulta din situatia costurilor alocate, prezentata de catre reprezentantii XXX SA, precum si din anexele facturilor emise de catre ALPHA SA structura acestora pe ani, se prezinta, astfel :

- an 2008 = 1.161.300,00 lei
- an 2009 = 1.135.385.00 lei
- an 2010 = 1.422.190.00 lei
- an 2011 = 2.068.222,00 lei
- an 2012 = 2.972.609,60 lei
- an 2013 = 4.921.823,87 lei

Serviciile facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA provin din refacturarea partiala a costurilor alocate si facturate de catre BETA SA Franta catre ALPHA SA.

Din punct de vedere al deductibilitatii costurilor alocate si facturate de catre BETA SA Franta catre ALPHA SA si partial refacturate apoi catre XXX SA, organele de inspectie fiscala retin ca a fost efectuata o inspectie fiscala pentru perioada 2007-2011 la nivelul ALPHA SA , urmare acestei inspectii fiscale fiind incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC 127/26.05.2015.

Ținând cont de faptul ca parte din serviciile facturate de catre ALPHA SA reprezinta costuri alocate de catre BETA SA Franta catre XXX SA si refacturate apoi catre XXX SA, inspectia fiscala a stabilit ca exista o **influenta fiscala asupra deductibilitatii costurilor alocate catre XXX SA.**

Astfel, singurele cheltuieli acceptate ca deductibile din totalul costului serviciilor alocate de catre BETA SA Franta catre ALPHA SA si ulterior partial alocate catre XXX SA sunt serviciile facturate de catre QUANTUM Franta (anexa nr. 21 la RIF) in suma totala de 1.566.058 lei, impartite pe ani, astfel:

- an 2008 = 58.074 lei,
- an 2009 = 143.399 lei,
- an 2010 = 543.556 lei,
- an 2011 = 879.103 lei.

Organele de inspectie fiscala, in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC zzz/2016, au constatat faptul ca in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC 127/26.05.2015 incheiat la SC XXX SA, s-a concluzionat ca suma de **4.162.965 lei (5.787.097 lei - 1.566.058 lei) reprezinta refacturarea a unor servicii neefectuate catre XXX SA**, drept pentru care la **calculul bazei suplimentare de stabilire a impozitului pe profit** au fost luate in considerare drept cheltuieli nedeductibile suplimentare dar si

venituri inregistrate eronat, ambele avand aceeași valoare exprimata in lei si anume in suma de 4.162.965 lei.

Componenta sumei de 4.162.965 lei pe ani este urmatoarea :

- an 2008 =1.103.226 lei
- an 2009 = 991.986 lei
- an 2010 = 878.634 lei
- an 2011 =1.189.119 lei

Inspectia fiscala a constatat ca nici in timpul verificarii efectuate la XXX SA nu au fost aduse alte documente care sa justifice serviciile facturate de catre ALPHA SA si alocate de catre BETA SA, mai putin cele facturate de catre QUANTUM Franta pentru SC BETA SA - Franta (anexa nr. 26 din cadrul RIF) constand in servicii de închiriere a liniilor VPN pentru societățile din România si alocate catre ALPHA SA si apoi, partial, de catre aceasta catre SC XXX SA, constatandu-se ca restul serviciilor alocate de catre ALPHA SA prin refacturare in suma de 4.162.965 lei este o cheltuială nedeductibila fiscal in temeiul art. 21, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele de aplicare date in aplicarea art. 21, alin.(4) lit. m).

Totodata, organele de inspectie fiscala au invocat prevederile pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, care prevede:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere urmatoarele: a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanța sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mama, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi ceruta o remunerație pentru aceste activități, în masura în care baza lor legala este relația juridica care guverneaza forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legaturile dintre entități. Cheltuielile de aceasta natura pot fi deduse numai daca astfel de entități furnizeaza în plus servicii persoanelor afiliate sau daca 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 natura de catre o filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridica dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daca ar fi fost o persoana independenta; b) serviciile trebuie sa fie prestate în fapt.

Simpla existența a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regula generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Justificarea acestor servicii și deducerea lor se realizează numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctele 48 și 49 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, și anume:

”48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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.[...]

49. Pentru servicii de management, consultanța și asistența 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.”

De asemenea, în speta se țin 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, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.*

B. Cu privire la TVA stabilită suplimentar

Referitor la analiza tranzacțiilor efectuate între ALPHA SA și SC XXX SA, pentru achizițiile de servicii de la S.C. BETA EUROPE Franța și respectiv BETA SA Franța, ale SC ALPHA SA și refacturate către SC XXX SA, SC XXX SA nu a dovedit cu documente justificative, cu excepția celor legate de relația cu QUANTUM Franța, ca acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, o parte din serviciile facturate fiind prestate strict în beneficiul altor societăți din grupul BETA, iar alta parte fiind servicii specifice grupului.

Sintetizând din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC 127/26.05.2015, încheiat la societatea ALPHA SA, inspecția fiscală a reținut că s-a colectat în mod eronat la nivelul ALPHA SA suma de 877.700 lei (209.613 lei – an 2008 și 668.087 lei în perioada 2009-2011) reprezentând servicii neefectuate către XXX SA. Inspecția fiscală a precizat faptul că SC ALPHA SA a refacturat unele servicii nejustificate a fi efectuate pentru aceasta de către S.C. BETA EUROPE S.A., respectiv BETA S.A. Franța.

Organele de inspecție constată că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de 668.087 lei, așa cum este prezentat în anexa nr.30 din RIF, având în vedere că reprezentanții societății nu au prezentat documente prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor facturate, precum și necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile, pentru care societatea a efectuat articolul contabil 4426=4427.

În drept, inspecția fiscală a considerat că sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”

și ale art. 146, alin. (1), lit. a) din aceeași lege:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: 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).”

Conform constatărilor inspecției fiscale referitoare la achizițiile de servicii de la S.C. BETA EUROPE Franța și respectiv BETA SA Franța, ale SC ALPHA SA și refacturate către SC XXX SA, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar că TVA de plată suma de 668.087 lei, provenind din :

- deducerea de catre societate in mod eronat a TVA in suma de 668.087 lei (anexa nr. 30) aferenta serviciilor facturate de catre ALPHA SA, avand in vedere ca reprezentantii societatii nu au prezentat documente prin care sa se faca dovada prestarii efective a serviciilor facturate, precum si necesitatea achiziționării acestora și masura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile, pentru care societatea a efectuat articolul contabil 4426=4427, astfel nu au fost respectate art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare si ale art. 146, alin.(1) lit. a) al aceluiași act normativ.

2.2 Cu privire la achiziția de diferite bunuri sau servicii de la persoane juridice carora la data efectuării tranzacțiilor le-a fost anulat codul de platitor de TVA, au fost declarati ca inactivi si carora le-a fost declansata procedura de dizolvare cu lichidare iar SC XXX SA a înregistrat cheltuieli si TVA aferente unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv facturi emise de catre societățile comerciale in cauza.

In perioada verificata S.C. XXX S.A. a inregistrat in evidenta contabila achizitii de bunuri si servicii de la societatile comerciale declarate inactice - S.C. Delta S.R.L., CUI ... si S.C. Epsilon SRL CUI ... - precum si achizitii de la societati lichidate – radiate - Sigma SA CUI -

1.2.1. Referitor la relatiile comerciale desfasurate de S.C. XXX S.R.L. cu S.C. Delta S.R.L., CUI ...

În perioada 29.11.2010 – 27.12.2013 S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabila tranzacții comerciale, respectiv achizitii de servicii, efectuate de S.C. Delta S.R.L., CUI - ..., asa cum rezulta din fisa analitica a contului 628 03000 – Anexa 9 din RIF.

Din analiza informatiilor existente în baza de date A.N.A.F., a rezultat ca S.C. Delta S.R.L., CUI ..., a fost declarata inactiva de la data de 06.03.2013 pana la data de 16.06.2014, informațiile fiind cuprinse pe site-ul Agentiei Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivați - Anexa nr. 10 din RIF.

Astfel, in perioada 06.03.2013 – 16.06.2014, S.C. Delta S.R.L., CUI 4135172 a fost declarat contribuabil inactiv prin decizia nr. 341847/07.12.2012 si reactivat in data de 06.06.2014 conform deciziei de reactivare nr. 207589/03.06.2014.

De asemenea inspectia fiscala a constatat faptul ca, S.C. Delta S.R.L., in perioada 01.08.2012 – 19.06.2014 nu a fost inregistrata in scopuri de

T.V.A. (in data de 01.08.2012 fiind anulat codul de T.V.A.) informațiile fiind cuprinse pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Cod Fiscal. – Anexa nr. 11 din RIF.

S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile prezentate în anexa nr. 9 din RIF, în valoare totală de 3.695.785,47 lei, din care baza de impozitare în suma de 2.980.472,17 lei și TVA în suma de 715.313,30 lei, spre exemplificare au fost prezentate fotocopii a unui număr de 20 facturi în Anexa nr. 12 din RIF.

1.2.2 Cu privire la relațiile comerciale desfășurate de S.C. XXX S.R.L. cu S.C. Epsilon SRL, CUI ...

În perioada 30.05.2012 – 27.12.2013 S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă tranzacții comerciale, respectiv achiziții de servicii, efectuate de S.C. Epsilon SRL CUI ..., așa cum rezultă din fișa analitică a contului 628 03000 – Anexa . 13 din RIF.

Din analiza informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., a rezultat că S.C. Epsilon SRL CUI ..., a fost declarată inactivă de la data de 10.12.2012, informațiile fiind cuprinse pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivați Anexa nr. 14 din RIF.

De asemenea inspecția fiscală a constatat faptul că, S.C. Epsilon SRL, din data de 01.08.2012 nu a fost înregistrată în scopuri de TVA (in data de 01.08.2012 fiind anulat codul de TVA), informațiile sunt cuprinse pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Cod Fiscal - Anexa 14 din RIF.

Astfel din data de 10.12.2012 S.C. Epsilon SRL, CUI ... a fost declarat contribuabil inactiv prin decizia nr. 314936/15.11.2012.

S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile prezentate în Anexa nr. 13 din RIF, în valoare totală de 2.545.033,16 lei, din care baza de impozitare în suma de 2.052.446,08 lei (787.007 lei - an 2012, 1.265.439 lei - an 2013) și TVA în suma de 492.587,08 lei, spre exemplificare au fost prezentate fotocopii a unui număr de 26 facturi în anexa nr. 15 din RIF.

1.2.3. Cu privire la relațiile comerciale desfășurate de S.C. XXX S.R.L. cu S.C. Sigma SA, CUI ...

În perioada 08.11.2013 - 09.12.2013, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă tranzacții comerciale efectuate, constând în utilități facturate, de la S.C. Sigma SA CUI ... – Anexa 16 din RIF.

Din analiza informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., a rezultat ca S.C. Sigma SA, CUI ..., a fost dizolvată cu lichidare (radiere) începând cu data de 18.10.2013, informațiile fiind cuprinse pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (anaf.ro) la secțiunea „Agenți economici și instituții publice - date de identificare, informații fiscale, bilanțuri” - Anexa nr. 17 din RIF.

S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile prezentate în anexa nr. 16, în valoare totală de 122.771,72 lei, din care baza de impozitare în suma de 99.009,45 lei și TVA în suma de 23.762,27 lei. Exemplificare – fotocopii a unui număr de 2 facturi în anexa nr. 18.

A. Cu privire la Impozitul pe profit stabilit suplimentar

În drept, sunt incidente prevederile:

- referitor la achizițiile de la societățile inactive menționate anterior - art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil în 2012 și 2013:

„(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Potrivit prevederilor OPANAF 3347/2011- punct 10 din Anexa nr.1 – Procedura privind declararea contribuabililor inactivi potrivit art. 78¹, alin. (1) lit. a). din O.G nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„10. Decizia de declarare în inactivitate produce efecte față de terți de la data înscrierii în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.”

Totodată trebuie avute în vedere și prevederile art. 78¹ alin. (8) și (10) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare „(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(...)

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

Trebuie avute în vedere și prevederile art. 21 alin. (4) lit r). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil în 2012 și 2013:

„r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”

- referitor la achizițiile de la societatea dizolvată Sigma SA.

Documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de la SC Sigma SA, fiind emise de o societate dizolvată, nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, în sensul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 82/1991 – Legea Contabilității cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 44 din H.G. 44/2004 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală considerând că fiind nedeductibile aceste cheltuieli.

Art.6 – Legea nr. 82/1991 – Legea Contabilității, precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Art. 21 alin. (4) lit. f) – Legea nr. 571/2003 *„cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

pct.44 – HG 44/2004 : *„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Întrucât S.C. XXX S.R.L. a înregistrat și considerat deductibile cheltuielile aferente facturilor fiscale emise de S.C. Delta S.R.L., CUI ..., S.C. Epsilon SRL CUI ... și de către S.C. Sigma SA, CUI ..., contribuabili declarați inactivi, contribuabili cu codul de TVA anulat, precum și contribuabil radiat la data emiterii documentelor (ultimul din listă), echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste cheltuieli, în suma totală de

2.938.466,1 lei, sunt nedeductibile fiscal in baza prevederilor legale mai sus invocate, astfel:

- 98.818,34 lei în anul 2012;
- 2.839.647,76 lei în anul 2013.

B. Cu privire la TVA stabilita suplimentar

În drept, referitor la societatile inactive si dizolvate inspectia fiscala a constatat ca sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale - art. 11 alin.(1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, valabil în 2012 si 2013.

Potrivit prevederilor OPANAF 3347/2011- punct 10 din Anexa nr.1 – Procedura privind declararea contribuabililor inactivi potrivit art. 78¹, alin. (1), lit.a) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

„10. Decizia de declarare in inactivitate produce efecte fata de terti de la data inscrierii in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.”

Potrivit prevederilor art. 3, alin. (1) si (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 - privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi coroborat cu prevederile art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 3. (1) De la data declararii ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu incalcarea interdictiei prevazute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

“art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele condiții:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa dețină o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achiziționeaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Urmare constatarilor referitoare la societatile inactive si dizolvate, echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentar ca TVA de plata suma de 989.471,24, provenind din:

- deducerea de catre societate în mod eronat de taxa pe valoarea adaugata aferenta unor tranzacții cu societăți inactive având ca baza impozabila suma de 4.122.796,33 lei, TVA aferentă în suma de 989.471,24 lei, așa cum este prezentat în anexa nr.30 a raportului de inspecție fiscala, aceasta taxa fiind dedusa de pe documente (facturi) emise de contribuabili a caror inregistrare in scopuri de T.V.A a fost anulata, ulterior acesteia devenind contribuabili inactivi precum si de pe documente emise de catre contribuabil care nu mai era înregistrat ca persoana impozabila fiind radiata – dizolvata, aceasta taxa fiind dedusa fara a avea la baza documente justificative, astfel nu au fost respectate prevederile art. 146, alin.1, lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare și ale art. 155 alin. (5) al aceluiași act normativ.

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. Cu privire la nelegalitatea demararii activitatii de inspectie fiscala desfasurata la XXX SA.

Cauza supusa solutionarii este daca inspectia fiscala s-a desfasurat cu incalcarea normelor legale in materie de procedura fiscala, si daca prin aceasta, se constituie in motiv de nulitate a avizului de inspectie fiscala.

Organul de solutionare reține că, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili in vederea efectuarii inspectiei fiscale la SC XXX SA a procedat la a emiterea Avizului de inspectie fiscala nr.F-MC nnn in data de 2014, care in vederea comunicarii inceperii inspectiei fiscale a fost inmanat contestatarii in data de 03.12.2014 prin remitere sub semnatura, asa cum rezulta din cele inscrise in avizul de inspectie fiscala.

Totodata, la aceeasi data de 03.12.2014, in vederea inceperii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au procedat la inscrierea datei de incepere a inspectiei fiscale, respectiv data de 03.12.2014, la pozitia 49 din Registrul unic de control apartinand contestatarii.

Contestatara fata de aceasta stare de fapt, pe considerentul ca orice derogare de la termenul legal si prohibitiv de incepere a inspectiei fiscale in

termen de 30 de zile de la data comunicării avizului de inspecție fiscală și neincadrându-se în situațiile de excepție ale alin.(3) al art.102 din Codul de procedură fiscală, susține că această situație conduce la nulitatea actului îndeplinit înainte de împlinirea acestuia.

Petenta consideră că nulitatea Avizului de inspecție fiscală ce a avut drept consecință începerea inspecției fiscale înainte de împlinirea termenului prohibitiv de 30 de zile, este o nulitate absolută, iar în ipoteza în care ar fi vorba despre o nulitate relativă, petenta justifică îndeplinirea condițiilor pentru constatarea nulității acestui act (*Avizul de inspecție fiscală și activitatea de inspecție fiscală*) având în vedere dispozițiile art. 175- Nulitatea condiționată alin. 1 Cod procedură civilă:

„Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”.

În sensul celor de mai sus, contestatara, două zile mai târziu de la data de 03.12.2014 a primirii avizului, a solicitat prin adresă nr.9848 din 05.12.2014, înregistrată la ANAF-DGAMC sub nr.1333663/05.12.2014, aflată în copie la filele 441-443 în dosarul cauzei, respectarea prevederilor legale ale art.102 din Codul de procedură fiscală.

Fată de cele solicitate de societate, D.G.A.M.C. a formulat răspuns prin adresă nr.1336998/16.12.2014 - aflată în copie la fila 441 în dosarul cauzei, conform căreia a comunicat că inspecția fiscală este considerată a fi începută cu data de 03.12.2014, prin înscrierea acestei date în registrul unic de control în conformitate cu prevederile art.102, alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Împotriva adresei nr.1336998/16.12.2014, societatea XXX SA a formulat o contestație înregistrată la ANAF-DGAMC sub nr.11388/09.02.2015 - regăsită în copie la filele 437-440 în dosarul cauzei, DGAMC formulând în data de 13.02.2015 un răspuns regăsit în copie la filele 434-436 la dosarul cauzei din care reiese că adresa nr.1336998/16.12.2014 nu este un act administrativ fiscal în accepțiunea reglementărilor Codului de procedură fiscală în vigoare, menționând totodată că prin acceptarea înscrierii acțiunii de inspecție fiscală în Registrul unic de control societatea a renunțat la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 102 alin.(5) din OG nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.102 din Codul de procedură fiscală, în vigoare la data emiterii avizului de inspecție fiscală nr. F-MC nnn în data de 2014, care prevăd:

„Art. 102 **Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunica contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

(3) *Avizul de inspecție fiscală se comunica la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(4) *Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:*

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

(5) *Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).*

(6) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această data se înscrie într-un proces-verbal de constatare.*

(7) *Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale”,*

precum și ale prevederilor art.1 alin.(1), art.2 alin.(1) lit.a), lit.b) și lit.c), art.7 alin.(1) și art.8 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, care prevăd următoarele:

„Art. 1 Subiectele de sesizare a instanței

(1) *Orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente, pentru*

anularea actului, recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim și repararea pagubei ce i-a fost cauzată. Interesul legitim poate fi atât privat, cât și public. (...)

Art. 2) Semnificația unor termeni

(1) În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) persoana vatamata - orice persoana titulara a unui drept ori a unui interes legitim, vatamata de o autoritate publica printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri; (..)

b) autoritate publica - orice organ de stat sau al unitaților administrativ-teritoriale care acționează, în regim de putere publica, pentru satisfacerea unui interes legitim public; (..)

c) act administrativ - actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publica, în regim de putere publica, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care da naștere, modifica sau stinge raporturi juridice; (..)

Art. 7) Procedura prealabila

(1) Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se considera vatamata într-un drept al sau ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.

Art. 8) Obiectul acțiunii judiciare

(1) Persoana vatamata într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, nemulțumita de răspunsul primit la plângerea prealabila sau care nu a primit niciun răspuns în termenul prevăzut la art. 2 alin. (1) lit. h), poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru daune morale. De asemenea, se poate adresa instanței de contencios administrativ și cel care se considera vatamat într-un drept sau interes legitim al sau prin nesoluționarea în termen sau prin refuzul nejustificat de soluționare a unei cereri, precum și prin refuzul de efectuare a unei anumite operațiuni administrative necesare pentru exercitarea sau protejarea dreptului sau interesului legitim.”

In acceptiunea prevederilor art.102 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, organul de solutionare retine ca legiuitorul a stabilit ca regula generala in comunicarea avizului de inspectie fiscala, ca transmiterea acestuia sa aiba loc cu 30 de zile inainte de inceperea inspectiei fiscale, cu anumite exceptii indicate expres de norma legala, printre care se afla inclusiv si cea care ofera **contribuabilului posibilitatea de a renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscala, asa cum este prevazut la alin. (5) al art.102 din Codul de procedura fiscala, valabil la data emiterii avizului de inspectie fiscala nr. F-MC nnn in data de 2014, si pe care acesta si-a acordat-o odata cu primirea sub semnatura directa a avizului** cat si prin faptul ca a **acceptat inscrierea datei de incepere a inspectiei fiscale de catre echipa de inspectie fiscala la pozitia nr.49 din Registrul unic de control al SC XXX SA, prin aceasta fiind indeplinita conditia legala a alin.(6) al aceluiasi art.102 Cod procedura fiscala.**

Mai mult, organul de solutionare retine ca, daca contestatara considera ca sunt indeplinite conditiile legale de aplicare ale Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, precum cele ale *Subiectului de sesizare a instantei reglementat de art.1, ca si persoana vatamata de catre o autoritate publica printr-un act administrativ, așa cum rezulta din definitiile art.2, de la lit. a) la c) din lege, avea posibilitatea ca inainte de a se adresa unei instante de contencios administrativ, în termen de 30 de zile de la data comunicarii actului*, sa poata solicita prin procedura prealabila instituita de art.7, **revocarea, în tot sau în parte, a actului administrativ in cauza, respectiv a Avizului de inspectie fiscala nr. 94 emis in data de 02.12.2014, și comunicat la data de 03.12.2014**, față de care se putea formula, în temeiul art. 8 din lege o **actiune judiciara**.

Insa, pana in prezent, contestatara nu a facut dovada materiala a **indeplinirii procedurii prealabile** impotriva **Avizului** de inspectie fiscala nr. F-MC 94 emis in data de 02.12.2014, ca si act administrativ, sau a unei **actiuni judiciare aflate pe rolul instantelor de judecata din Romania**, in cadrul contestatiei formulate nu a prezentat nici un fel de probe materiale in aceasta directie.

Adresa emisa de petenta cu nr.9848 din 05.12.2014 inregistrata la ANAF-DGAMC sub nr. 1333663/05.12.2014, cât si contestatia din data de 13.02.2015, care nefiind indreptata impotriva avizului de inspectie fiscala, **nu pot fi retinute de catre organul de solutionare ca si o procedura prealabila, legal indeplinita**, pentru simplul motiv ca prin acestea nu s-a solicitat conform art.7 din Legea nr.554/2004, **revocarea, în tot sau în parte, a actului administrativ in cauza.**

Referitor la solicitarea petentei de a se constata nulitatea absoluta sau relativa actului administrativ fiscal, organul de solutionare considera ca, sunt aplicabile prevederile Noului Cod de procedura civila aprobat prin Legea nr.134/2010 prin care la art.174 alin.(1-3), art.175 alin.(1-2) si art.177 alin.(1), se mentioneaza:

„Art. 174 Noțiune și clasificare

(1) *Nulitatea este sancțiunea care lipsește total sau parțial de efecte actul de procedura efectuat cu nerespectarea cerințelor legale, de fond sau de forma.*

(2) *Nulitatea este absoluta atunci când cerința nerespectata este instituita printr-o norma care ocrotește un interes public.*

(3) *Nulitatea este relativa în cazul în care cerința nerespectata este instituita printr-o norma care ocrotește un interes privat.*

Art. 175 Nulitatea condiționata

(1) *Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desființarea acestuia.*

(2) *În cazul nulităților expres prevazute de lege, vatamarea este prezumata, partea interesata putând face dovada contrara.*

Art. 177 Îndreptarea neregularităților actului de procedura

(1) *Ori de câte ori este posibila înlaturarea vatamarii fara anularea actului, judecatorul va dispune îndreptarea neregularităților actului de procedura. ”*

Vatamarea invocata de petenta, este de natura financiara, si a constat asa cum aceasta sustine, intr-un prejudiciu material, prin stabilirea de impozite si taxe nedatorate, considerand ca nulitatea avizului de inspectie fiscala este de o nulitate absoluta avandu-se in vedere dispozitiile art.175 alin.(1) Cod procedura civila.

Ori, organul de solutionare retine ca indiferent de imprejurarea in care ar fi inceput inspectia fiscala, imediat sau ulterior termenului de 30 de zile de la emiterea avizului, aceasta s-ar fi definitivat tot cu stabilirea acelorasi obligatii fiscale suplimentare ca fiind de plata, astfel ca in acest caz, nu pot fi retinute ca fiind aplicabile dispozitiile art.175 alin.(1) Cod procedura civila.

Mai mult, daca petenta ar fi formulat in temeiul art.8 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 o **actiune judiciara** derulata in timpul desfasurarii inspectiei fiscale, caz in care nulitatea conditionata dispusa de art.177 alin.(1) Cod procedura civila instituita o obligatie in sarcina instantei de judecata de a: *„dispune îndreptarea neregularităților actului de procedura.”* .

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât să se desprindă concluzia că sancțiunea nulității intervine **ca o ultima ratiune**, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor de mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarii.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât să se desprindă concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor de mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarii. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel București prin Sentința civilă nr. 1356/2014, rămasă definitivă prin nerecurare.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – **Nulitatea actului administrativ fiscal**

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu **nulitatea absoluta** a actelor, ele fiind enumerate expres în Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Atata vreme cat Avizul de inspectie fiscala nr. F-MC 94/02.12.2014 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC yyy/2016, cuprind toate elementele prevazute de legislatia in vigoare mai sus amintita, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, iar indiferent de imprejurarea in care s-ar fi derulat inspectia fiscala, imediat sau ulterior termenului de 30 de zile de la emiterea avizului, aceasta s-ar fi definitivat tot cu stabilirea acelorasi obligatii fiscale stabilite suplimentar ca fiind de plata, argumentele contestatarei vadesc o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

Societatea, invoca unele nulitati absolute ori relative, dar nu face dovada efectiva a producerii unor vatamari prin emiterea avizului de inspectie fiscala sau ca vatamarile produse nu pot fi inlaturate altfel decat prin anulara tuturor actelor administrative, doar pentru simplul motiv ca sunt instituite obligatii fiscale suplimentare de plata.

Fata de cele mai sus expuse, organul de solutionare retine ca avizul de inspectie fiscala nr.F-MC 94/02.12.2014 este emis cu indeplinirea conditiilor legale in materie, iar nulitatea absoluta invocata de catre petenta este nefondata si pe cale de consecinta argumentele societatii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere din contestatie.

2. Cu privire la nelegalitatea depasirii perioadei maxime de efectuare a inspectiei fiscale.

Cauza supusa soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare, respectiv depășirea duratei de realizare a inspecției fiscale, încălcarea prevederilor art.104, alin.2 din Codul de procedura fiscala conduc la impunerea nelegală a unor sume accesorii – cel puțin pe perioada ce excede termenului maximal de 6 luni.

Conform actelor de la dosarul cauzei rezulta ca inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada de la 03.12.2014 pana la data de 22.06.2016.

Referitor la acest aspect, societatea invoca faptul ca echipa de inspecție fiscala a depășit durata prevazuta de lege de desfașurare a inspecției fiscale cu aproximativ 1 an si jumătate, fara a exista perioade de suspendare a activității de control, arătând că acțiunea s-a desfașurat de la data de 03.12. 2014 la 22.06.2016, fiind încălcate prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedura fiscala ce limiteaza durata desfasurarii inspecției fiscale la 6 luni. Petenta susține ca durata excesiva a controlului a afectat și a perturbat activitatea societății.

În drept, dispozițiile din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicata cu modificarile și completările ulterioare, prevad:

„Art.104 Durata efectuării inspecției fiscale.

2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni”.

Organul de solutionare reține ca termenul de 6 luni pentru durata efectuării inspecției fiscale, prevazut de art.104 din Codul de procedura fiscala este un **termen de recomandare**, având ca scop minima afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sancționata cu nulitatea accesoriilor calculate pentru perioada ce excede termenului de 6 luni a deciziei de impunere emisa în urma inspecției, în lipsa unei dispoziții legale exprese si imperative în acest sens.

Intr-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel Bucuresti reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

În ceea ce privește invocarea Notei de fundamentare a OUG nr.39/2010, privind modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală și a OG nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, organul de soluționare reține că acestea nu sunt aplicabile cazului în speță, întrucât indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite de organele de inspecție fiscală înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, cum este și în cazul de față, ca urmare a încadrării unor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, a reîncadrării unor tranzacții, după caz, contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, indiferent de circumstanțele care au determinat aceasta situație și indiferent dacă depășirea, prin ea însăși, a produs sau nu vătămarea persoanei controlate nu ar atrage decât supunerea contribuabilului la o nouă verificare, cu consecințe în ceea ce privește afectarea activității curente a acestuia și ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevăzut prin lege un termen de realizare a inspecției fiscale.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatoarei, depășirea perioadei de derulare a inspecției fiscale nu poate atrage anularea accesoriiilor stabilite prin decizia de impunere, câtă vreme aceasta nu a fost vătămată în drepturile sale, contestatoarea nu prezintă dovezi în acest sens.

Având în vedere cele expuse se reține ca motivele invocate de către petenta cu privire la depășirea duratei de desfășurare a inspecției fiscale nu se sancționează cu nulitatea accesoriiilor stabilite prin decizia de impunere emisă în urma inspecției, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens, motiv pentru care urmează se respinge contestația pentru acest capat de cerere ca fiind neîntemeiat.

3. Cu privire la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare cu privire la impozitul.

Cauza supusa soluționării este dacă inspectorii fiscali aveau dreptul să stabilească în sarcina contribuabilului obligații fiscale în contul impozitului pe profit pentru anul fiscal 2008, în condițiile în care acțiunea de inspecție a început la data de 03.12.2014.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC yyy/2016, obligatii fiscale in contul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2008. Actiunea de inspectie fiscala a vizat verificarea obligatiilor fiscale datorate în contul impozitului pe profit începând cu anul fiscal 2008, având în vedere faptul ca societatea a fost înștiințată în cadrul termenului de prescripție de 5 ani.

În contestatia formulata, societatea critica din punct de vedere procedural lipsa dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 avand în vedere ca baza impozabila s-a nascut tot in anul 2008, iar actiunea de inspectie a demarat în data de 03.12.2014, și sustine ca termenul de prescriptie pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 a început sa curgă de la data de 1 ianuarie 2009 și s-a împlinit la data de 01 ianuarie 2014.

În opinia petentei, în cazul impozitului pe profit, faptul generator care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentata de totalitatea tranzactiilor generatoare de venituri in perioada de raportare care este anul calendaristic și în consecința constituirea bazei de impunere are loc in intervalul 01.01-31.12. al fiecarui an.

În speță, sunt aplicabile mai multe prevederi ale Codului de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicata cu modificarile și completările ulterioare, valabile pentru anul 2008, dupa cum urmeaza:

" Art. 23 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.

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.

Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor 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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale ",

coroborat cu prevederile 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.”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **prescripția dreptului** organelor fiscale de a stabili obligații fiscale **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.

În speța, în cazul impozitului pe profit **baza de impunere se constituie în momentul** în care contribuabilul o determină și o **declara prin declarația anuală de impozit pe profit**, așa cum rezultă din prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87, Cod procedura fiscală.

Rezultă, așadar că, în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2008, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul prevăzut de până la data de 15 aprilie 2009 conform art. 35 alin. (1) Codul fiscal, situație în care termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 și se împlineste la data de 31 decembrie 2014.

Având în vedere că inspectia fiscală a început la data de 03.12.2014, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspectiei fiscale cursul prescripției este suspendat conform art.92 alin.(2) Cod procedura fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit prin Decizia de impunere F-MC yyy/2016 obligații fiscale constând în impozit pe profit precum și accesorii fiscale aferente anului fiscal 2008, în condițiile în care acțiunea s-a desfășurat în cadrul termenului legal de prescripție.

Contestatoarea confunda, 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, confunda 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 procedura 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 sa declare baza impozabila si sa calculeze impozitul aferent, în masura în care impozitul se determina prin autoimpunere.

Organul de solutionare 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 – rezulta ca pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 termenul de prescriptie a început sa curga de la 1 ianuarie 2010 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 2009.

Fata de cele mai sus expuse, se reține ca exceptia prescripției invocata de catre petenta este nefondata si pe cale de consecința petenta datoreaza impozitul pe profit si accesoriile aferente stabilite de organele de inspectie fiscala pentru anul 2008, motiv pentru care acest capat de cerere din contestatie urmeaza a fi respins ca neîntemeiat.

A. PE FONDUL CAUZEI

Referitor la suma totală de 4.697.655 lei, reprezentând impozit pe profit si accesorii în sumă de 2.058.168 lei și taxa pe valoarea adăugată si accesorii în sumă de 2.639.487 lei.

3.1. Cu privire la serviciile facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA.

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 cu ALPHA SA, 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 XXX SA a unei inspectii fiscale de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a constatat faptul ca petenta si-a acordat deductibilitate pentru cheltuielile si TVA aferenta serviciilor facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA astfel ca in vederea analizei deductibilitatii acestor cheltuieli si a TVA au solicitat reprezentantilor XXX

SA mai multe documente: Contractul incheiat cu ALPHA SA in baza caruia au fost emise facturile inregistrate in contabilitate, o serie de facturi impreuna cu documentele justificative care sa ateste prestarea serviciilor facturate de catre ALPHA SA, fiind solicitate, prin sondaj, spre analiza facturile in timpul prezentei inspectii fiscale care au fost: 46631/31.08.2010, 51173/31.12.2010, 62148/30.11.2011, 67519/30.04.2012, 73432/30.11.2012, 75409/30.04.2013 si 76853/31.08.2013.

Totodata organul de solutionare retine ca, organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC zzz/2016 au constatat faptul ca in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC 127/26.05.2015 incheiat la SC ALPHA SA, s-a concluzionat:

- Suma de **4.162.965 lei reprezinta refacturarea unor servicii neefectuate catre XXX SA**, drept pentru care la calculul bazei suplimentare de stabilire a impozitului pe profit au fost luate in considerare **cheltuieli nedeductibile suplimentare** dar si **venituri aferente facturilor catre XXX SA inregistrate eronat**, ambele avand aceeasi valoare exprimata in lei, si anume in suma de 4.162.965 lei.

- Intrucata **SC ALPHA SA nu beneficiaza de dreptul de deducere pentru serviciile BETA SA Franta dovedite ca fiind nerealizate in folosul sau si care au fost refacturate catre XXX SA**, pe cale de consecinta s-a procedat la **diminuarea veniturilor refacturate catre XXX SA** in valoare de **4.162.965 lei**, precum si a **impozitului pe profit aferent acestora in suma de 666.074 lei** si a **TVA colectata aferenta acestora in suma de 877.700 lei**.

Intrucata in timpul inspectiei fiscale nu au fost aduse alte documente care sa justifice serviciile facturate partial catre XXX SA de catre SC ALPHA SA, provenind din servicii alocate de catre BETA SA Franta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma cheltuielilor de 4.162.965 lei si TVA aferenta in suma de 668.087 lei sunt considerate ca fiind nedeductibile fiscal, astfel ca, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC yyy/2016, au stabilit obligatii fiscale suplimentare in contul impozitului pe profit in suma de 666.074 lei si TVA in suma de 668.087 lei, aferente anilor fiscali 2008-2011.

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

1. Serviciile alocate de SC ALPHA SA si refacturate petentei au contribuit la dezvoltarea afacerii societatii prin cresterea veniturilor impozabile obtinute, fiind puse la dispozitie in acest sens un volum considerabil de documente atat de catre SC ALPHA SA cat si de catre SC XXX SA.

2. Cheltuielile au fost alocate petentei de catre SC ALPHA SA pe baza unor „**chei de alocare**” care nu contravin normelor legale ale art.24 alin.(4) lit.m) Cod fiscal si pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

3. In cadrul serviciilor alocate societatii de catre SC ALPHA SA, petenta afirma ca o pondere insemnata o reprezinta componenta IT a acestor servicii, fata de care organele fiscale nu au tinut cont de acest aspect in conditiile in care XXX SA a beneficiat de licentele LOTUS NOTES de la IBM Franta ce le-a facturat catre SC BETA SA Franta care la randul sau a refacturat catre SC ALPHA SA care in continuare a refacturat catre SC XXX SA. Petenta face afirmatia ca a beneficiat de licentele de Lotus Notes de la IBM France odata cu intrarea in Grupul BETA, Lotus Notes fiind standardul de mesagerie al Grupului, la care a aderat si Societatea, acest sistem de mesagerie fiind in continuare exploatat de catre SC XXX SA.

4. Contestatoarea afirma ca SC ALPHA SA nu dispunea de resursele interne proprii pentru a putea presta astfel de servicii si nici nu avea incheiate contracte cu alti furnizori cu aceeasi gama de servicii refacturate catre SC XXX SA.

5. Achizitiile de servicii de catre SC XXX SA de la SC ALPHA SA sunt in linie cu practicile pe piata ale oricarei societati independente care au nevoie de serviciile suport in scopul realizarii activitatilor sale fiind efectuate in Liniile directoare emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica („OECD”).

6. Petenta considera ca organele de inspectie fiscala nu au invocat argumente de substanta ci doar de forma.

7. Organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a beneficiilor si a necesitatii prestarii serviciilor facturate de SC BETA SA Franta catre SC ALPHA SA care in continuare le-refacturat catre SC XXX SA.

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 zzz/2016, organul de solutionare a procedat la intocmirea unei situatii valorice centralizate pe ani fiscali a cheltuielilor facturate de catre ALPHA SA catre XXX SA si respectiv a serviciilor externe primite de ALPHA SA de la SC BETA SA Franta, cheltuieli realocate catre XXX SA, prezentate mai jos in Tabelul nr.1:

Tabelul nr. 1

Perioada supusa inspectiei fiascale	Suma totala a cheltuielilor serviciilor facturate de ALPHA SRL catre XXX SA consid. deductibile de petenta	din care,	Ponderea chelt. cu serviciile externe in totalul chelt. serviciilor facturate de ALPHA SRL catre XXX SA cf. RIF nr.175 /29,06,2016 deter. de organul de solutionare	din care,	Ponderea chelt. cu serviciile externe stabilite nedeductibile prin RIF nr.175 /29.06.2016 in totalul chelt. serviciilor facturate de ALPHA SRL catre XXX SA deter. de organul de solutionare
		Suma cheltuielilor serviciilor externe primite de ALPHA SRL de la BETA SA Franta si care au fost realocate si facturate catre XXX SA cf RIF nr.175 /29.06.2016		Suma cheltuielilor serviciilor externe stabilite nedeductibile cf. RIF nr.175 /29,06,2016	
0	1	2	3 = (rd.2/ total col.1) x 100	4	5 = (rd.3/ total col.1) x 100
An 2008	2.543.591,00	1.161.300,00		1.103.226,00	
An 2009	4.891.700,14	1.135.385,00		991.986,00	
An 2010	5.874.817,72	1.422.190,00		878.634,00	
An 2011	7.594.048,00	2.068.222,00		1.189.119,00	
An 2012	10.135.141,77	2.972.609,60		0,00	
An 2013	11.923.695,76	4.921.823,87		0,00	
Total General	42.962.994,39	13.681.530,47	31,84	4.162.965,00	9,69

Din analiza Tabelului nr.1, mai sus prezentat, organul de solutionare, retine ca din **totalul sumei de 42.962.994,39 lei (100%)** al cheltuielilor facturate de ALPHA SA catre XXX SA, **considerate de petenta deductibile la calculul profitului impozabil**, organul de inspectie fiscala a constatat in cadrul RIF nr.zzz/2016, ca fiind **nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de 4.162.965 lei**, reprezentand o **cota de 9,69 % din totalul de 100% al cheltuielilor**, iar pentru diferenta de cheltuieli in **cota de 90,31% reprezentand suma de 38.800.029,39 lei**, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a acestor cheltuieli.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificata, 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 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 dovedească prestări 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 cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, **obligatia 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.

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

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

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

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

Totodată, se reține că prevederile legislației naționale în domeniul prețurilor de transfer se completează cu o serie de documente elaborate de organisme internaționale și ale Uniunii Europene în domeniul prețurilor de transfer, printre care și Liniile directoare OCDE privind prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale (titlu original: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), care oferă îndrumări privind aplicarea “principiului lungimii

de braț” (“arm’s length principle”) pentru evaluarea în scopuri fiscale a tranzacțiilor transfrontaliere între întreprinderi asociate (afiliate).

Nu în ultima instanță sunt aplicabile prevederile Art.11 alin (1) și alin.(2), valabil în această formă pe perioada cuprinsă între 01.01.2008 - 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 oricărora dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. (...).”

- Art 11 alin (1) și alin.(2), valabil în această formă pe perioada cuprinsă între 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 oricărora dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. (...).”

Dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, acestea având dreptul să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic iar 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 oricărora**

dintre persoane, așa cum au și procedat, în fapt, organele de inspecție fiscală.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În acest sens, pentru explicitarea și 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) și lit.b), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2008-31.12.2010, 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 că 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 că la data de 01.08.2008, SC XXX SA, având calitatea de „Beneficiar” care face „parte din grupul BETA”, a încheiat cu SC ALPHA SA, având calitatea de „Prestator”, **Contractul General de Prestări Servicii**.

Organul de soluționare, din preambulul acestui contract, reține faptul că prestatorul ALPHA SA va furniza societății afiliate XXX SA, următoarele servicii:

- **servicii interne**, constând în servicii de asistență, consultanță prin intermediul departamentelor proprii;
- și **servicii externe** constând în servicii contractate de către ALPHA SA și care vor fi prestate de către furnizori/prestatori externi.

În Contractul General de Prestări Servicii din mențiunile de la **Articolul 1 - OBIECTUL CONTRACTULUI, pct.(1)** reiese că prestatorul ALPHA SA va presta servicii interne ce sunt detaliate în anexa nr.1 la contract, din care se constată că aceste servicii se referă la anumite domenii specifice, fără a se limita la acestea.

Iar conform pct.(2) al aceluiași **Articol 1, contractual** este specificat faptul că prestatorul SC ALPHA SA a fost împuternicită de către beneficiarul XXX SA în vederea **negocierii, încheierii contractelor și efectuării plăților aferente acestora, către terții contractanți**, pentru asigurarea serviciilor externe necesare bunei desfășurări a activității beneficiarului.

În cadrul aceluiași **Articol 1, la alin.(3), contractual** se prevede, că **serviciile interne**, constau în **servicii specifice**, identificabile și alocate în mod direct beneficiarului XXX SA și **servicii nespecifice**, alocate în mod

indirect companiei afiliate XXX SA de catre prestatorul ALPHA SA, acesta din urma prestand servicii globale catre mai multi beneficiari.

La **lit.a)-b)** ale **Articolului 3 - REMUNERATIA** din Contract, se prevede ca pentru serviciile prestate, beneficiarul XXX SA se obliga **sa plateasca costurile aferente serviciilor interne** specifice dar si **nespecifice**, acestea din urma fiind **calculate pe baza costurilor identificate ce vor fi alocate tuturor beneficiarilor in functie de cifra de afaceri a acestora si proportia acesteia in totalul cifrei de afaceri a grupului** sau in functie de alta cheie de alocare corespunzatoare.

Iar la **lit.c)** a **Articolului 3 - REMUNERATIA** din Contract, pentru costurile aferente **serviciilor externe** ce vor fi refacturate, se prevad urmatoarele:

- Beneficiarul XXX SA va datora Prestatorului ALPHA SA **contravaloarea tuturor costurilor directe si indirecte ocazionate cu prestarea acestor servicii facturate de catre tertul furnizor** pe perioada de referinta.

- In cazul in care acestea sunt **forfetare, nefiind identificate pentru fiecare beneficiar in parte**, acestea vor fi **alocate proportional tuturor Beneficiarilor** (inclusiv catre Prestator, in calitatea sa de beneficiar al unor servicii prestate de catre terti).

- **Stabilirea procentului care revine fiecarui beneficiar** se va face in functie de **proportia cifrei de afaceri a fiecaruia in cadrul cifrei de afaceri a grupului in perioada de referinta** sau in functie de alta cheie de alocare corespunzatoare.

Iar la **lit.d)** a **Articolului 3 - REMUNERATIA** din Contract, se prevede ca la totalul remuneratiei convenite prestatorului ALPHA SA

La **Articolul 5 - DOCUMENTE JUSTIFICATIVE** se mentioneaza ca prestatorul ALPHA SA va tine o evidenta stricta a costurilor care stau la baza emiterii facturilor catre beneficiar XXX SA.

In acest sens se mentioneaza ca prestatorul ALPHA SA este obligat sa puna la dispozitia beneficiarului XXX SA detalii aferente costurilor respective cat si alte documente justificative conform anexei nr. 2 la Contract, iar **situatiile/anexele** prezentate de catre prestatorul ALPHA SA, beneficiarului XXX SA, vor fi **acceptate de ambele parti prin semnarea acestora**.

In anexa nr. 2 la Contractul General de Prestari Servicii, sunt prevazute documentele si informatiile care trebuie furnizate beneficiarului XXX SA odata cu emiterea facturii pentru servicii, dupa cum este prevazut in contract lista nu este exhaustiva, astfel, in anexa nr. 2 sunt prevazute urmatoarele documente pentru costurile care stau la baza emiterii facturilor:

A. Documente contabile:

- detalii aferente salariilor si altor costuri de personal
- cheltuieli cu serviciile prestate de terti
- alte costuri fixe

B. Detalii privind alocarea orelor

- timpul alocat prestarii serviciilor specifice catre beneficiari specifici
- timpul alocat prestarii serviciilor nespecifice catre toti beneficiarii, inclusiv pentru activitatea prestatorului

C. Alte documente.

Organul de solutionare retina ca, principalul furnizor de servicii externe a fost SC BETA SA Franta care a facturat aceste servicii catre ALPHA SA, iar aceasta din urma a realocat o parte din serviciile externe, indirecte, ocazionate de bunuri si servicii internationale, catre XXX SA, pe baza unei chei de alocare constand intr-un procent rezultat din raportarea cifrei de afaceri inregistrata de XXX SA in total cifra de afaceri inregistrata de intregul Grup „BETA” in Romania, la care s-a adaugat un comision de 5%.

Iar serviciile externe facturate de SC BETA SA Franta catre ALPHA SA pe care la randul sau le-a realocat si facturat catre XXX SA, dovedite neefectuate, au constat **in principal in facturarea unor costuri ale acționariatului (ale societății - mamă) care nu trebuiesc decontate și suportate de societățile fiice**, iar valoarea totală a serviciilor neefectuate facturate este împărțită pe categorii de servicii, precum: IT, Audit intern, Finanțe și contabilitate, Președinție, Fiscal legal, Resurse umane, imobiliare. Însă pentru a desfășura o parte din aceste servicii, societățile franceze, printre care si SC BETA SA Franta, nu s-ar putea desfășura pe teritoriul național decât dacă sunt acreditate, **de exemplu: pentru Finanțe Contabilitate - expert contabil, Audit intern – auditor, Fiscal legal - consultant fiscal, etc.**

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 calitatea sa de membru al consiliului de administrație;
 - costul respectării legislației fiscale de către societatea-mamă (declarații fiscale, contabilitate, etc.);
- b) Costuri legate de obligațiile de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor, cum ar fi:
 - Costuri aferente raportului financiar consolidat al societății-mamă;
 - Costuri aferente situațiilor financiare consolidate ale grupului;
 - Costuri legate de aplicarea și respectarea consolidării fiscale transfrontaliere;
 - Costuri aferente auditării societății-mamă;
- c) Costuri aferente strângerii de fonduri pentru achiziționarea participațiilor [societății-mamă];
- d) Costurile activităților de management și control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participații, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură (în general aceste costuri trebuie considerate costuri ale acționariatului), cum ar fi:
 - Costurile aferente auditării de către societatea-mamă a conturilor filialei dacă această auditare se desfășoară exclusiv în interesul societății-mamă;
 - Costurile aferente elaborării și auditării situațiilor financiare ale filialei în conformitate cu principiile contabile ale statului societății-mamă;

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

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

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

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

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

h) Examinarea și implementarea structurii de capitalizare a filialelor;

i) Costuri legate de majorarea capitalului social al filialei;

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

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

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

- elaborarea, dezvoltarea și gestionarea sistemului informatic;

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

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

- furnizarea și transmiterea de date;

- servicii de back-up;

b) Servicii din domeniul resurselor umane, de exemplu:

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

- selecția și angajarea personalului;

- asistență în definirea carierei profesionale;

- asistență în definirea remunerațiilor și a schemelor de beneficii (inclusiv planurile de opțiuni pe acțiuni);
- definirea procesului de evaluare a personalului;
- formarea personalului;
- punerea la dispoziție a personalului pe perioadă limitată;
- coordonarea partajării temporare sau permanente a personalului și gestionarea concedierilor;

c) Servicii de marketing, de exemplu:

- analiza, elaborarea și coordonarea activităților de marketing/promovare/publicitate;
- studii de piață;
- dezvoltarea și gestionarea site-urilor web;
- publicarea de reviste distribuite clienților filialei (chiar dacă acestea se referă la întregul grup);

d) Servicii juridice, de exemplu:

- asistență pentru redactarea și revizuirea contractelor și acordurilor;
- consultanță juridică permanentă;
- redactarea și comandarea de opinii juridice și fiscale;
- asistență pentru îndeplinirea obligațiilor legislative;
- asistență în procedurile judiciare;
- gestionarea centralizată a relațiilor cu societățile și cu brokerii de asigurări;

- consiliere fiscală;

- studii referitoare la prețurile de transfer;

- protecția activelor necorporale;

e) Servicii administrative și de contabilitate, de exemplu:

- asistență pentru elaborarea bugetului și a planurilor de exploatare, ținerea contabilității obligatorii;

- asistență pentru elaborarea situațiilor financiare periodice, a bilanțurilor sau a extraselor contabile anuale și extraordinare (diferite de situațiile financiare consolidate);

- asistență pentru respectarea obligațiilor fiscale, precum și elaborarea declarațiilor fiscale, calculul și plata impozitelor etc., prelucrarea informațiilor;

- auditarea conturilor filialei și gestionarea procesului de facturare;

f) Servicii tehnice, de exemplu:

- asistență pentru instalații, mașini, echipamente, procese, etc.;

- planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de mentenanță în localurile companiei și asupra instalațiilor;

- planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de restructurare în localurile companiei și asupra instalațiilor;

- transferul de know-how tehnic;
 - elaborarea de orientări referitoare la inovarea în materie de produse;
 - planificarea producției în vederea minimizării excesului de capacitate și a onorării eficiente a cererii;
 - asistență pentru planificarea și implementarea cheltuielilor de capital;
 - monitorizarea eficienței;
 - servicii de inginerie.
- g) Servicii de control de calitate, de exemplu:
- elaborarea de politici și standarde de calitate pentru producție și prestarea de servicii;
 - asistență pentru obținerea certificărilor de calitate;
 - elaborarea și implementarea de programe de satisfacere a clientului;
- h) Alte servicii:
- servicii de elaborare a strategiei și de dezvoltare a companiei în cazul în care există o legătură cu o filială existentă sau care va fi înființată;
 - securitatea companiei;
 - cercetare și dezvoltare;
 - gestionarea proprietăților imobiliare și a instalațiilor;
 - servicii logistice;
 - gestionarea inventarelor;
 - consiliere cu privire la strategia de transport și distribuție;
 - servicii de depozitare;
 - servicii de achiziționare și aprovizionare cu materii prime;
 - gestionarea reducerii costurilor;
 - servicii de ambalare.

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

- centralizate în compania mamă;

- într-un centru de servicii de grup (ex.: sediu regional) și puse la dispoziția grupului (sau a mai multor membri ai acestuia); pot include servicii administrative (ex.: planificarea, coordonarea, controlul bugetar, consilierea financiară, contabilitate, audit, juridic, factoring, servicii computerizate), servicii financiare (ex.: supravegherea fluxurilor de numerar

și a solvabilității, majorările de capital, contracte de împrumut, gestionarea riscurilor aferente dobânzilor și modificărilor de curs valutar, refinanțarea), asistență în domeniul producției, achiziției, distribuției și marketing-ului, servicii de personal (ex.: recrutarea și instruirea), cercetare și dezvoltare, administrarea și protejarea proprietăților necorporale pentru întregul grup sau pentru o parte a acestuia;

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

Sintetizand constatările, aprecierile si considerentele cuprinse in RIF-ul nr.F-MC 175 din 29.06.2016, referitor la costurile facturate de catre BETA SA Franța catre ALPHA SA pe care la randul sau le-a realocat si facturat catre XXX SA, organul de soluționare reține că organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

1. În ceea ce privește consilierea și asistența cu privire la probleme legate de management, **societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea unor astfel de servicii.**

2. Referitor la serviciile de marketing s-a retinut ca documentele prezentate nu pot fi considerate documente care să justifice prestarea unor servicii de către BETA SA Franța pentru societatea ALPHA SA, fiind în fapt chiar o relație inversă, aceste raportări necesitând timp consumat de angajații din România pentru GRUP, și nu invers. Se precizeaza **existența unui compartiment marketing**, cu atribuții în introducerea datelor și prelucrarea lor în programele speciale achiziționate de toate societățile fiice, inclusiv XXX SA, respectiv achiziționări de licențe, acces la diferite baze de date, mentenanță asigurată, a unor contracte interne sau externe **care realizează aceleași tipuri de servicii ca cele prezentate a fi efectuate de BETA SA Franța**, precum și **existența unor proceduri care precizează clar implicarea personalului local** în toate activitățile de marketing desfășurate la nivelul societății fiice ALPHA SA, cu structuri de marketing la nivelul fiecărui hipermarket și la nivel central. S-a constatat, astfel că, societatea ALPHA SA, in fapt, **își asigura activitatea în domeniul Marketingului prin serviciile**, programele implementate și atribuțiile menționate în “Fișa postului” pentru **personalul angajat în compartimentul intern de specialitate** al S.C. XXX S.A., conform legislației naționale în vigoare.

3. Referitor la serviciile Resurse Umane – se precizeaza faptul că departamentul “Resurse Umane” al societății ALPHA SA este structurat pe mai multe compartimente: Salarizare, Dezvoltare, Recrutare, Comunicare internă și Administrativ însumând un număr de 37 angajați numai la nivelul

sediului social, care se ocupă cu relația dintre departamentul central de HR și magazine, cu buna desfășurare a activității de HR, etc. Complementar, la nivelul fiecărui supermarket există 1-2 persoane care se ocupă de angajări, procesare și actualizare documente specifice etc. De asemenea, **departamentul** are atribuții legate de derularea periodică în cadrul companiei a proiectului de măsurare a climatului intern "BETA te ascultă" și **utilizează programe de salarizare și pontaj** "Charisma HCM" sau alte programe, cum ar fi, "Charisma Document Management", **dezvoltate de TOTAL SOFT România**, cu ajutorul cărora se pot realiza toate activitățile specifice acestui domeniu. **Valorificarea experienței acumulate în cadrul grupului**, respectiv a unor activități desfășurate pentru nevoile concrete ale unei societăți din grup, inclusiv către XXX SA, împărtășite apoi celorlalți parteneri ai acestuia, **NU SUNT activități care să fie remunerate, în condițiile în care o societate independentă nu le plătește**. Se constată, astfel că, societatea ALPHA SA, în fapt, își asigură activitatea în domeniul gestionării și pregătirii resurselor umane prin serviciile achiziționate, programele implementate precum și prin atribuțiile menționate în "Fișa postului" pentru personalul angajat în compartimentul intern de specialitate al S.C. XXX S.A., conform legislației naționale în vigoare.

4. Referitor la serviciile tip IT de la nivelul ALPHA SA se precizează faptul că Departamentul de Informatică este structurat pe mai multe compartimente astfel încât să fie acoperite toate activitățile specifice acestui domeniu la nivelul societății, partea de echipamente și întreținere, mentenanță fiind externalizată, prin încheierea unor contracte comerciale cu societăți specializate. Se constată astfel că societatea ALPHA SA, în fapt, își asigură activitatea în domeniul I.T. prin echipamente și servicii achiziționate, programele implementate și atribuțiile menționate în "Fișa postului" pentru personalul angajat în compartimentul intern de specialitate al S.C. XXX S.A., conform legislației naționale în vigoare.

5. S-a constatat că **documentele prezentate în susținerea costurilor** facturate de către BETA SA Franta către ALPHA SA pe care la randul sau le-a realocat și facturat către XXX SA, **nu contin informații relevante** cu referire la:

- obiectivele proiectelor,
- descrierea cuantificată,
- persoanele care s-au ocupat cu implementarea și verificarea,
- estimări de costuri,
- modul de supervizare,
- existența unui calendar de implementare,
- întinderea proiectului din punct de financiar,
- durata și termenele la care s-au realizat,

- rapoarte de lucru confirmate de beneficiari,
- beneficiile ce au rezultat ca urmare a implementarii acestora.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in timpul inspectiei fiscale nu au fost aduse alte documente care sa justifice serviciile facturate de catre ALPHA SA si alocate de catre BETA SA - Franta, si alocate catre ALPHA SA si apoi partial de catre aceasta catre SC XXX SA, restul serviciilor alocate de catre ALPHA SA prin refacturare in suma de 4.162.965 lei este nedeductibila fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de 666.075 lei, in temeiul art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pevederile pct. 48 din Normele de aplicare date in aplicarea art. 21, alin (4), lit. m) Cod fiscal. De asemenea, au constatat deducerea de catre petenta in mod eronat a TVA in suma de 668.087 lei, prin incalcarea de catre aceasta a dispozitiilor art.145 alin.(2) lit.a) coroborat cu art.146 alin.(1 lit.a) Cod fiscal.

Mai mult, conform Deciziei de solutionare nr.220/18.03.2016 emisa de catre Serviciul solutionare Contestatii din cadrul D.R.F.P. Galati, pusa la dispozitie, in copie, de petenta, rezulta urmatoarele aspecte relevante, in speta de fata, dupa cum urmeaza:

- alocarea pe fiecare țară (inclusiv România) a cheltuielilor s-a făcut pe baza unei chei determinate prin raportarea Vânzărilor nete totale pentru România la Vânzările nete totale BETA;

- la stabilirea cheii de repartizare au fost luate în calcul vânzările totale ale grupului la nivelul României (inclusiv XXX SA) și doar cele ale societății XXX S.A.;

- nu este prezentat un calcul concret privind modul de stabilire a cheltuielilor care vor fi alocate cu ajutorul cheii prezentate mai sus, cu atât mai mult cu cât în fiecare an este exclusă din valoarea totală a cheltuielilor de exploatare ale BETA SA Franța o sumă forfetară care reprezintă, așa cum precizează administratorul societății XXX S.A. **"costuri care nu pot fi refacturate societăților din cadrul grupului fiind alocate unor activități relevante doar pentru cele două societăți franceze sau pentru acționarii acestora"**, însă nu s-a precizat cum a reușit societatea să delimiteze aceste două tipuri de cheltuieli, cu atât mai mult cu cât nici măcar partea considerată a face parte din baza de calcul la care se aplică cheia de repartizare, nu a fost în totalitate justificată cu facturi/documente justificative de prestări servicii;

- având în vedere cele prezentate mai sus, s-a considerat a fi incorectă utilizarea unei astfel de chei de repartizare (în funcție de vânzările totale), în condițiile în care serviciile detaliate prin documentele prezentate și considerate de societatea XXX S.A. a fi documente justificative (facturi,

contracte, echipamente achiziționate, etc), demonstrează faptul că fie numai unele societăți fiice au beneficiat de servicii personalizate (pentru care trebuia realizată facturarea directă, conform contract), fie au fost incluse în mod eronat costuri legate de examinarea generală a performanței societăților afiliate, costuri aferente acționariatului sau legate de adoptarea și executarea, prin intermediul unor norme statutare și al unor reguli de conduită, a "governanței corporative" de către societatea – mamă.

Prin toate cele anterior menționate, organul de soluționare reține ca contestarea nu face **dovada efectuării faptice a serviciilor facturate** de către BETA SA Franta către ALPHA SA pe care la randul sau le-a realocat și facturat către XXX SA, iar comportamentul prestatorului ALPHA SA contravine prevederilor contractuale ale Articolului 5 - DOCUMENTE JUSTIFICATIVE în care se menționează ca prestatorul ALPHA SA va ține o evidență strictă a costurilor care stau la baza emiterii facturilor către beneficiar XXX SA, și este obligat să pună la dispoziția beneficiarului XXX SA detalii aferente costurilor respective cât și alte documente justificative conform Anexei nr. 2 la Contract, care vor fi **acceptate de ambele părți prin semnarea acestora**.

În acest sens se menționează ca prestatorul ALPHA SA este obligat să pună la dispoziția beneficiarului XXX SA detalii aferente costurilor respective cât și **alte documente justificative** conform Anexei nr. 2 la Contract, iar **situațiile/anexele** prezentate de către prestatorul ALPHA SA, beneficiarului XXX SA, vor fi **acceptate de ambele părți prin semnarea acestora**.

Ori, organele de soluționare rețin că **în timpul inspecției fiscale nu au fost puse la dispoziție nici un fel de astfel de documente justificative**.

În Anexa nr. 2 la Contractul General de Prestări Servicii, sunt prevăzute documentele și informațiile care trebuie furnizate beneficiarului XXX SA odată cu emiterea facturii pentru servicii, după cum este prevăzut în contract lista nu este exhaustivă, astfel, în anexa nr. 2 sunt prevăzute următoarele documente pentru costurile care stau la baza emiterii facturilor:

A. Documente contabile:

- detalii aferente salariilor și altor costuri de personal
- cheltuieli cu serviciile prestate de terți
- alte costuri fixe

B. Detalii privind alocarea orelor

- timpul alocat prestării serviciilor specifice către beneficiari specifici
- timpul alocat prestării serviciilor nespecifice către toți beneficiarii, inclusiv pentru activitatea prestatorului

C. Alte documente.

Potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, invocata atât de petenta cât și de către organele de inspecție fiscală, 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 în sarcina petentei**, și 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, **contestatoarea 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 BETA SA Franta către ALPHA SA pe care la rândul său le-a realocat și facturat către XXX SA**, deși petenta avea această obligație contractuală a Articolului 5 - DOCUMENTE JUSTIFICATIVE și a Anexei nr. 2 la Contractul General de Prestări Servicii, în condițiile în care în cadrul contestației a susținut faptul că: **„În cauza a fost pus la dispoziție un volum considerabil de documente atât de către ALPHA SA cât și de către Societate...”**.

Totuși, față 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 reține că simpla reincadrare a activităților ca **activități ale acționariatului nu are ca efect înlăturarea totală a deductibilității costurilor cu astfel de activități ale acționariatului, 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, însă cu **condiția ca serviciile să fi fost prestate în fapt.****

Ori, așa cum s-a reținut și anterior, organele de inspecție fiscală, au făcut o analiză concretă a serviciilor furnizate de persoanele afiliate și au constatat în mod corect că doar o parte din aceste servicii au fost neefectuate, iar așa cum rezulta din analiza Tabelului nr.1 mai sus prezentat, a rezultat că din **totalul sumei de 42.962.994,39 lei (100%)** al cheltuielilor considerate **deductibile** de petenta aferente serviciilor facturate de ALPHA SA către XXX SA, doar acea parte din aceste cheltuieli constatate ca fiind aferente unor servicii neefectuate, au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în cadrul RIF nr.zzz/2016, **nedeductibile fiscal cheltuieli în suma de 4.162.965 lei** reprezentând o **cota de doar 9,69 % din totalul de 100% al cheltuielilor**.

Organul de soluționare reține, **un aspect deosebit de important**, ca tratamentul fiscal de a considera ca **nedeductibile fiscal cheltuieli în suma de 4.162.965 lei** din suma totală de 42.962.994,39 lei a cheltuielilor facturate de ALPHA SA către XXX SA aplicat de către organele de inspecție fiscală în cadrul RIF nr.zzz/2016, s-a efectuat în strictă corelare și raportat la tratamentul fiscal aplicat urmării inspecției fiscale încheiate la ALPHA SA asupra constatarilor de ordin fiscal ce aveau strictă legătură cu serviciile facturate către XXX SA, prin care s-a constatat că **veniturile în suma de 4.162.965 lei** rezultate din serviciile facturate către XXX SA **au fost considerate a fi înregistrate eronat**, drept pentru care la ALPHA SA s-a procedat la **diminuarea veniturilor refacturate către SC XXX SA în valoare de 4.162.965 lei**, precum și a **impozitului pe profit cu suma de 666.074 lei** și a **TVA colectată cu suma de 877.700 lei**.

În astfel de condiții, organul de soluționare reține faptul că, este evident, că organele de inspecție fiscală **au procedat în mod corect**, ca urmări analizării tratamentului fiscal aplicat la **societatea din amonte a grupului ALPHA SA** constând în **diminuarea de impozit pe profit și TVA**, fiind obligate să procedeze corect la SC XXX SA, la aplicarea unui tratament fiscal similar, în oglindă, și au **stabilit impozit pe profit în suma de 666.074 lei și TVA în suma de 668.087 lei, ambele de plată**, din moment ce anterior, așa cum s-a menționat, au fost diminuate impozite și taxe la **societatea din amonte a grupului ALPHA SA**.

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 XXX SA împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC yyy/2016 emisă în baza Raportului de

inspecție fiscală nr. F – MC zzz/2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., atât pentru impozitul pe profit în suma de 666.074 lei cât și pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de 668.087 lei, obligații fiscale aferente serviciilor neefectuate, facturate de către BETA SA Franta către ALPHA SA pe care la rândul său le-a realocat și facturat către XXX SA.

3.2 Cu privire la achiziția de diferite bunuri sau servicii de la persoane juridice cărora la data efectuării tranzacțiilor le-a fost anulat codul de platitor de TVA, au fost declarați ca inactivi și cărora le-a fost declansată procedura de dizolvare cu lichidare iar SC XXX SA a înregistrat cheltuieli și TVA aferente unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv facturi emise de către societățile comerciale în cauză.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal și temeinic organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, pentru operațiunile derulate cu societăți constatate ca fiind inactive și/sau dizolvate, cărora le-a fost anulat codul de platitor de TVA, în condițiile în care din argumentele contestatarii și probatoriul administrat nu rezulta o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin inspecția fiscală s-a constatat că în perioada verificată SC XXX SA a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri și servicii de la societățile comerciale declarate inactive - SC Delta SRL, CUI ... și S.C. Epsilon SRL, CUI ... - precum și achiziții de la societăți lichidate/radiate - Sigma SA, CUI....

Inspecția fiscală a constatat că pentru perioada 06.03.2013 - 06.06.2014, această societate furnizoare de servicii a fost declarată contribuabil inactiv prin decizia nr. 341847/07.12.2012 și reactivat în data de 06.06.2014 conform deciziei de reactivare nr. 207589/03.06.2014 – Anexa nr. 10 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016.

De asemenea, inspecția fiscală a constatat în Anexa nr.9 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016 faptul că, pentru perioada 28.08.2012 – 19.06.2014, SC Delta SRL, nu a fost înregistrată în scopuri de T.V.A. (în data de 01.08.2012 fiind anulat codul de T.V.A.) informațiile fiind publicate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (anaf.ro) la secțiunea Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Cod Fiscal. – Anexa nr. 11 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016.

Astfel, inspectia fiscala a constatat ca **bază impozabilă suplimentară, cheltuieli nedeductibile in suma totala de 1.475.199,21 lei si TVA in suma de 538.169,23 lei** aferente serviciilor facturate de SC Delta SRL .

Din analiza informatiilor existente în baza de date A.N.A.F., inspectia fiscala a constatat ca, SC Epsilon SRL, CUI ..., a fost declarata inactiva de la data de 10.12.2012, informațiile fiind publicate pe site-ul Agentiei Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivați Anexa nr. 14 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016.

De asemenea inspectia fiscala a constatat faptul ca, SC Epsilon SRL, din data de 01.08.2012 nu a fost inregistrata in scopuri de T.V.A.(in data de 01.08.2012 fiind anulat codul de T.V.A.) informațiile sunt cuprinse pe site-ul Agentiei Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea Registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Cod Fiscal. Anexa 14 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016.

Din data de 10.12.2012, inspectia fiscala a constatat că, SC Epsilon SRL CUI ... a fost declarat contribuabil inactiv prin decizia nr. 314936/15.11.2012.

Astfel, inspectia fiscala a constatat ca **bază impozabilă suplimentară, cheltuieli nedeductibile in suma totala de 1.364.257,44 lei si TVA in suma de 427.539,74 lei** aferente serviciilor facturate de SC Epsilon SRL.

Din analiza informatiilor existente în baza de date A.N.A.F., inspectia fiscala a constatat ca SC Sigma SA, CUI ..., a fost dizolvata cu lichidare (radiere) incepand cu data de 18.10.2013, informațiile fiind cuprinse pe site-ul Agentiei Naționale de Administrare Fiscala (anaf.ro) la secțiunea „Agenți economici și instituții publice - date de identificare, informații fiscale, bilanțuri” - Anexa nr. 17 din RIF-ul nr.F-MC zzz/2016.

Astfel, inspectia fiscala a constatat ca **bază impozabilă suplimentară, cheltuieli nedeductibile in suma totala de 99.009,45 lei si TVA in suma de 23.762,27 lei** aferente serviciilor facturate de SC Sigma SA.

Fata de constatările inspectiei fiscale, in susținerea sa petenta argumenteaza:

Din punctul de vedere al societății deducerea acestor cheltuieli a avut loc in baza unor facturi care au dobandit calitatea de document justificativ contabil in conformitate cu dispozitiile punctului 2 din Norma metodologica de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinsa in Anexa nr. 1 a OMEF nr. 3512/2008, nefiind aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal.

Societatea susține ca in cauza nu pot fi incidente dispozitiile legale ale art. 11 alin. (2) Cod Fiscal (in forma in vigoare in perioada 2012-2013 analizata de inspectia fiscala), in conditiile in care:

- pe de o parte, cocontractantii Societatii nu erau declarati inactivi la momentul demararii relatiei comerciale (de altfel, ANAF nu au invocat si nu au facut nicio dovada in sensul ca la momentul la care Societatea a demarat relatia comerciala cu cei trei co-contractanti inactivi/radiati, acestia ar fi fost declarati inactivi ori radiati), iar

- pe de alta parte, nu i se poate imputa in mod rezonabil Societatii ca nu avea cunostinta de situatia in care se aflau co-contractantii la un moment ulterior stabilirii relatiei contractuale cu acestia, pretentia ca, ulterior demararii relatiei comerciale cu cele trei societati, societatea sa cerceteze daca a intervenit o astfel de situatie de inactivitate/radiere fiind considerata excesiva si absurda.

Societatea arată că, in speta, ANAF nu au contestat ca serviciile prestate de cei trei co-contractanti ai Societatii au fost in beneficiul acesteia, fiind dincolo de orice indoiala ca acestea au contribuit la dezvoltarea economica a Societatii petente si, implicit, la cresterea nivelului veniturilor impozabile obtinute din activitatiile sale.

Societatea considera ca indeplineste conditiile prevazute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in legatura cu serviciile primite de la cele trei societati, conditii prevazute la art. 145 alin. (2) si 146 alin. (1) din Codul Fiscal.

In opinia Societatii, refuzul dreptului de deducere in cazul contribuabililor inactivi este contrar principiilor de TVA ale UE stabilite prin Directiva 112/2006, in acest sens, considerand relevanta jurisprudența CJUE in urmatoarele cauze:

- Cauza C-277/14 PPUH Stehcemp, circumstantele cauzei fiind similare situatiei Societatii.

- Cauza C-286/94 Garage Molenheide BVBA v. Belgian State, conform căreia se incalca principiul propotionalitatii.

- Cauza C-255/02 Halifax, conform careia prevenirea posibilei evaziuni fiscale ori a abuzului de drept este un obiectiv recunoscut si incurajat de Directiva a Sasea, CJUE nu s-a aplecat asupra principiului propotionalitatii urmand algoritmul structurat utilizat in cauze anterioare, ci a integrat in aceasta analiza referinte la principiul cetitudinii legii.

- Cazurile C-90/02 Bockemuhl, punctul 38, C-368/09 Pannon Gep Centrum, punctul 37, C-424/12 SC Fatorie SRL, punctul 30, prin impunerea unor conditii suplimentare, care nu sunt expres prevazute de Titlul VI din Codul fiscal sau de Directiva 112/2006.

- Cazul C-437/06 Securenta, punctul 24 conform caruia dreptul de deducere al TVA se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor in amonte.

- Cazul C-324/11 Gabor Toth, punctul 27, conform caruia nasterea

dreptului de deducere, petenta considera ca acestea reies de la articolul 168 litera a) din Directiva 112/2006 ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie sa fie utilizate in aval de catre persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca, in amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie sa fie furnizate de o alta persoana impozabil.

- Cazul C-29/08AB SKF, punctele 57, 58 si 60 conform caruia dreptul de deducere a TVA aplicata pe achizitiile de bunuri si servicii in amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere.

În drept, în acest caz sunt aplicabile dispozitiile art.11, alin.(1²) si alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu formele aplicabile pe perioada supusă inspectiei fiscale, care mentionează:

- forma valabilă începand cu data de 01.01.2012, până la data de 31.12.2012:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...) (1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(...) (1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

- forma valabilă începand cu data de 01.01.2013, până la data de 31.12.2015:

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...) (1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006*) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

(...) (1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. ”

În speta, se constata ca sunt aplicabile si prevederile art.21 alin.(4) lit.r) Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu formele aplicabile pe perioada supusă inspectiei fiscale, care mentioneaza:

„Art. 21 **Cheltuieli**

(...) (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor OPANAF 3347/2011- punct 10 din Anexa nr.1 – Procedura privind declararea contribuabililor inactivi potrivit art. 78¹, alin. (1), lit.a) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza:

„10. Decizia de declarare in inactivitate produce efecte fata de terti de la data inscrierii in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.”

Iar conform prevederilor art. 3, alin. (1) si (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 - privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi coroborat cu prevederile art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 3. (1) De la data declararii ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu incalcarea interdictiei prevazute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

“art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele condiții:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa dețină o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achiziționeaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia considera ca indeplinește condițiile prevazute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in legatura cu serviciile primite de la cele trei societati mai sus amintite, prevazute la art. 145 alin. (2) si 146 alin. (1) din Codul Fiscal, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, legiuitorul a prevăzut expres prin norma legala amintita valabila cu data de 14.05.2010, că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, iar prin norma legala amintita valabila cu data de 14.05.2010 se prevedea faptul că beneficiarul, în cazul nostru SC XXX SA, care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

În concluzie, organul de solutionare retine că, chiar în ipoteza faptului că *condițiile de fond si de formă (art.145 si 146) prevăzute de Codul Fiscal armonizate cu prevederile Directivei 112/2006/CE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA ar fi fost îndeplinite*, norma legala a art. 21 alin. (4) lit.r) coroborat cu art.11, alin.(1²) si alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, avea urmatoarele incidente în tratamentul fiscal ce trebuia aplicat operatiunilor economice derulate de societate cu anumiți contribuabili declarați ca inactivi:

- Obligă ca pentru intervalul, începând cu data de 14.05.2010 până la data de 31.12.2011, ca tranzacțiile efectuate de contestatară cu contribuabili declarați inactivi să nu fie luate în considerare de organele de inspecție fiscală, aceasta însemnând că din punct de vedere fiscal TVA înscrisă pe facturile emise petentei de către cei trei contribuabili declarați inactivi nu putea fi luată în considerare în acordarea dreptului de deducere a acesteia, iar **cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv nu sunt deductibile.**

- Iar pentru intervalul, începând cu data de 01.01.2012 până la data de 31.12.2015, obliga organele fiscale ca pentru achizițiile de bunuri și/sau

servicii realizate de petenă de la cei trei contribuabili persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi, să **nu acorde** petentei să beneficieze de **dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor** respective.

De altfel, societatea eronat afirma în cadrul contestației la pct.III.3 – (i) referitor la **Inaplicabilitatea în cauza a dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f din Codul Fiscal**, conform caruia acele **cheltuieli care au la baza documente justificative contabile sunt deductibile**, în condițiile în care organele de inspectie fiscală au constatat că potrivit prevederilor art. 3, alin. (1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 - privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, de la **data declarării ca inactiv** contribuabilul nu mai are **dreptul de a utiliza facturi**, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special iar aceste **documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv** cu încălcarea interdicției anterior amintite **nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal**.

Totodată, organele de inspectie fiscală au considerat că fiind aplicabile și alte prevederi legale și anume ale art.21 alin.(4) lit.r) Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aplicabil pe perioada supusă inspectiei fiscale, conform caruia **nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală**.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție, a instituit: *„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”*

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica anterior expusă, faptul că CJUE lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu

condiția că persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de co-contractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea petentă are cunoștiință de faptul ca furnizorii in cauză sunt declarati inactivi si oricum avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștiință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând, astfel, petentei posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi care in plus, o parte dintre acestia aveau anulat si codul de platitor de TVA, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște aceste aspecte.

Prin urmare, organul de soluționare reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78¹ alin (1) alin.(2) coroborat cu alin.(7)-(8) si alin.(10) ale aceluiasi articol din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Art. 78¹ *Registrul contribuabililor inactivi/reactivați*

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform

competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.

(...) (7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

- a) datele de identificare a contribuabilului;
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;
- c) data reactivării;
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;
- e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(...) (10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).:"

Potrivit prevederilor de mai sus ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși în **Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF** și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, **data declarării ca inactivi**, inclusiv **data publicării lor în registrul public** iar petenta putea și avea posibilitatea reală de a consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de petenta de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, **contribuabilii activi printre care și petenta, se puteau proteja, astfel, de consecințele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.**

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Ori, organul de soluționare a contestațiilor reține ca contestatoarea pe de o parte nu recunoaște starea fiscală ca **inactivi a acelor furnizori din prezenta cauză sustinând în contestație ca furnizorii societății petente nu erau declarați inactivi la momentul demarării relației comerciale** iar pe de altă parte, nu i se poate imputa în mod rezonabil societății ca nu avea

cunostinta de situatia in care se aflau co-contractantii la un moment ulterior stabilirii relatiei contractuale cu acestia.

In acest sens, organul de solutionare a procedat la intocmirea unei situatii centralizate prezentat mai jos in Tabelul nr.2 cu privire la modul in care organele de inspectie fiscala au retinut cum se prezinta situatia de fapt a celor trei contribuabili, din care doi doi dovediti ca avand anulat codul de platitor de TVA si ulterior fiind declarati si inactivi iar pentru al treilea fiind declansata procedura dizolvarii cu lichidare, astfel:

Tabel nr.2

Denumire contribuabil	Anexa nr.11 a RIF nr.zzz/2016 cu privire la Data anulare cod platitor de TVA Registru pers. impozabile	Anexa nr.10 la RIF nr.zzz/201 cu privire la Registrul contribuabililor inactivi sau reactivati		Anexa nr.9 la RIF nr.zzz/2016 cu perioada pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a chelt si a TVA	
		Data Inactivare	Data reactivare	Data de inceput	Data de sfarsit
Delta SRL	01.08.2012			28.08.2012	27.02.2013
Delta SRL		06.03.2013	16.06.2014	27.03.2013	27.12.2013
Denumire contribuabil	Anexa nr.14 a RIF nr.zzz/2016 cu privire la Data anulare cod platitor de TVA cf Registru pers. impozabile	Anexa nr.14 la RIF nr.zzz/201 cu privire la Registrul contribuabililor inactivi sau reactivati		Anexa nr.13 la RIF nr.zzz/2016 cu perioada pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a chelt si a TVA	
		Data Inactivare	Data reactivare	Data de inceput	Data de sfarsit
Epsilon SRL	01.08.2012			28.08.2012	29.11.2012
Epsilon SRL		10.12.2012	Pana la finalizarea inspectiei fiscale firma nu era reactivata	27.12.2012	27.12.2013
Denumire contribuabil	Anexa nr.17 a RIF nr.zzz/2016 cu privire la Data declansare Dizolvare cu lichidare	Anexa nr.16 la RIF nr.zzz/2016 cu perioada pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a chelt si a TVA			
		Data de inceput		Data de sfarsit	
Sigma SA	18.10.2013	08.11.2013		09.12.2013	

Din analiza Tabelului nr.2, organul de solutionare retine ca in mod corect, in cazul celor trei furnizori, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli si TVA aferenta, decat ulterior datei cand a intervenit situatia declansarii evenimentelor care au condus la aceasta situatie, respectiv data anularii codului de platitor de TVA, data declararii ca inactivi si data declansarii procedurii de dizolvare cu lichidare.

Mai mult, incepand cu data de 05.08.2013 a fost completata forma art.153 Cod Fiscal prin introducerea unui nou alineat (9²), care mentioneaza:

„Art. 153 **Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**
(...) (9²) *Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.*”

În speta, conform prevederii de mai sus, rezulta ca pentru petenta, anularea înregistrării în scopuri de TVA a unui furnizor, așa cum este cazul furnizorilor Delta SRL și Epsilon SRL, conduce automat la **pierderea dreptului de deducere a TVA din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile**, astfel încât din datele înscrise în Tabelul nr.2 mai sus prezentate, în cazul celor doi furnizori cărora le-a fost anulat codul înregistrării în scopuri de TVA, rezulta:

- În cazul furnizorului Delta SRL, petenta **nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA începând cu data de 02.08.2012**, așa cum rezulta din Anexa nr.11 a RIF nr.zzz/2016 cu privire la Data anulare cod platitor de TVA Registrul persoane impozabile.
- În cazul furnizorului Epsilon SRL, petenta **nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA începând cu data de 02.08.2012**, așa cum rezulta din Anexa nr.14 a RIF nr.zzz/2016 cu privire la Data anulare cod platitor de TVA Registrul persoane impozabile.

Organul de soluționare a contestațiilor față de sustinerile contestatoarei cu privire la cazurile judecate de CJUE, reține că acestea nu sunt relevante în prezenta cauză, întrucât situația contribuabililor în cauză nu este similară cu cea a contribuabililor cărora pe lângă faptul că le-a fost **anulat codul de platitor de TVA** au fost și declarați din punct de vedere fiscal **inactivi** în conformitate cu legislația națională aplicabilă acestor situații.

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 XXX SA împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC yyy/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC zzz/2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., atât pentru impozitul pe profit **în suma de 470.156 lei** cât și pentru taxa pe valoarea adăugată **în suma de 989.471 lei**, obligații fiscale aferente serviciilor facturate de către furnizori cărora la data efectuării tranzacțiilor le-a fost anulat codul de platitor de TVA, au fost declarați ca inactivi și cărora le-a fost declansată procedura de dizolvare cu lichidare.

3.3 Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de totală de 1.467.697 lei și penalitățile de întârziere în sumă totală de 436.170 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 1.467.697 lei și penalități de întârziere în sumă totală de 436.170 lei , în condițiile în care contestatoarea nu prezintă nici un fel de argumente si motive, de fapt si de drept, contrare celor constatate si stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere principiul de drept „accesorium 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 1.467.697 lei și penalități de întârziere în sumă totală de 436.170 lei.**

3.4 Referitor la contestatia formulata de petenta impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016, acte administrative fiscale emise de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au emis actele administrativ fiscale, Decizie de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă nici un fel de

argumente si motive, de fapt si de drept, contrare celor constatate de organele de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala urmare finalizarii inspectiei fiscale au emis, pe langa Decizia de impunere nr. F – MC yyy/2016 si Raportul de inspectie fiscala nr. F – MC zzz/2016, alte doua acte administrative fiscale, respectiv Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art.279, alin.(1) Cod procedura fiscala, conform carora:

„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, sau respinsă”.

Iar conform pct.11.1 lit.b) din ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015, contestația poate fi respinsă ca:

„b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației ”.

Fata de prevederile legale de mai sus, organul de solutionare retine faptul ca, fata de cele doua acte administrative fiscale, respectiv Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016, contestatoarea **nu prezinta** nici un fel de **argumente si motive, de fapt si de drept**, care sa fie contrare celor constatate de organele de inspectie fiscala.

În consecinta, 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.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 procedură fiscală, **si se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de SC XXX SA împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016, întocmite de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.A.M.C..

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

D E C I D E

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC XXX SA împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC yyy/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC zzz/2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., **pentru obligatii fiscale in suma totala de 4.697.655 lei**, reprezentand:

- Impozit pe profit stabilit suplimentar si obligatii fiscale accesorii in suma totala de 2.058.168 lei, din care impozit pe profit in suma de 1.136.230 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de 744.801 lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de 177.137 lei;

- TVA stabilita suplimentar si obligatii fiscale accesorii in suma totala de 2.639.487 lei, din care TVA in suma de 1.657.558 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de 722.896 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de 259.033 lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestatiei formulata de SC XXX SA împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ccc/2016 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.ddd/2016.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director General,