



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Doja nr. 1-3,

Tg.Mureș, Mureș

Tel: 0265 267 870

Fax: 0265 266 155

DECIZIA nr. 402/30.09.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. S.A. din Tg.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr...../18.07.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr./10.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./10.06.2011, comunicate petentei la data de 12.05.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./18.07.2011 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr./10.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- în mod eronat organele de control au considerat că sunt aplicabile prevederile art. 11 din Codul fiscal și că unitatea nu avea dreptul să deducă TVA aferentă serviciilor facturate de S.C. S.R.L., întrucât factura a fost emisă de furnizor pentru servicii contractate care au fost destinate desfășurării activității S.C. S.A.;

- aplicabilitatea art. 11 din Codul fiscal este strict condiționată de faptul că o tranzacție fie nu are un scop economic, fie nu reflectă conținutul economic;

- factura nr.//24.01.2011, emisă de S.C. S.R.L. a fost stinsă la plată prin cesiunea de creanță din data de 28.02.2011 față de S.C. S.A. și prin compensarea reciprocă cu Budapesta;

- în mod eronat organele de control au constatat că o parte din documentele prezentate de unitate nu erau traduse în limba română, întrucât chiar dacă la începutul inspecției fiscale a fost prezentată documentația în limba maghiară, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, acestea au fost traduse în limba română și puse la dispoziția inspectorilor, atât în format tipărit, cât și în format electronic. Astfel, întrucât organul de control nu a putut studia tot materialul documentar prezentat, acesta a fost în imposibilitatea de a-și formula o opinie despre conținutul economic al tranzacțiilor și ca urmare concluziile echipei de inspecție au fost luate fără a cunoaște toate mijloacele de probă;

- S.C. S.R.L. are capacitatea tehnică și umană ca să desfășoare activitățile prevăzute la codurile CAEN` – care sunt înscrise în obiectul de activitate al societății –, fapt dovedit și de următoarele documente: Certificatul de calitate ISO 9001:2008, emis de Certop, Autorizația nr.//29.04.2010 emisă de Inspecția Teritorială Tg.Mureș I.S.C.I.R. și Atestatul nr. .../11.08.2010 emis de Inspecția Teritorială Tg.Mureș I.S.C.I.R., documente prezentate în copie la contestație;

- faptul că S.C. S.R.L. a subcontractat lucrări și cu alți prestatori este o modalitate legală care se practică pentru lucrările de anvergură;

- este adevărat că S.C. S.R.L. a subcontractat lucrările contractate cu S.C. S.A., societății în cauză revenindu-i sarcina de a răspunde pentru calitatea serviciilor;

- nu există nicio relație de afiliere între S.C. S.R.L. și, nici între S.C. S.R.L. și S.C. S.A.;

- unitatea realizează doar operațiuni taxabile pentru care aplică cota de TVA de 24%, constând în prestări de servicii de natura furnizării de energie termică către consumatorii finali;

- prin raportare la obligația strict stabilită de legiuitor în sarcina persoanei impozabile – de deducere a TVA dacă achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile – în speță se relevă buna-credință a S.C. S.A., în sensul că societatea a respectat prevederile legale în materie de exercitare a dreptului de deducere a TVA, neavând intenția de a se sustrage plăților datorate bugetului de stat;

- societatea a achiziționat în mod cu totul transparent servicii de implementare a investiției de “modernizare a sistemului de termoficare Tg.Mureș”, de la S.C. S.R.L., utilizând efectiv serviciile în procesul

de producție desfășurat conform obiectului său de activitate (producerea și livrarea de agent termic);

- prin inspecțiile fiscale derulate la celelalte societăți din România care au achiziționat servicii de aceeași natură de la același furnizor nu au fost constatate aspecte de nelegalitate a tranzacțiilor, fiind anexate la dosarul cauzei copii ale actelor administrativ fiscale emise de D.G.F.P. Sălaj ca urmare a inspecției fiscale desfășurate la S.C. S.R.L. Zalău, societate care de asemenea a achiziționat servicii de la S.C..... S.R.L.;

- valoarea prețului nu reprezintă un motiv pentru anularea dreptului de deducere a TVA ;

- S.C. S.R.L. a subcontractat serviciile cu , care la rândul său a subcontractat serviciile mai multor furnizori din România și Ungaria pentru realizarea și implementarea unui proiect de investiții pe teritoriul României, și în special în Tg.Mureș. Subcontractorii au facturat serviciile direct cătreBudapesta (pe codul de TVA cu prefixul HU), însă deoarece acestea au locul prestării în România, acestea trebuiau refacturate de o persoană impozabilă din România;

- drept urmare, prestările de servicii executate pentru activități din România au fost refacturate de către Sediul Permanent al către S.C. S.R.L. deoarece sunt aferente activității de implementare a derulării activității de producere și distribuție agent termic către locuitorii orașului Tg.Mureș de către S.C. S.A.;

- din valoarea totală contractată și facturată de S.C. S.R.L., organele de control au acceptat ca fiind utilizate pentru desfășurarea activității doar serviciile de proiectare facturate de Budapesta, în valoare de lei;

- diferențele de preț dintre studiile de fezabilitate realizate deși sumele facturate de – Sediul Permanent și S.C. S.R.L. nu au nicio relevanță din punct de vedere al TVA, toate reprezintă contrapartidă obținută de furnizori de la cumpărători. Necesitatea și utilitatea cheltuielilor efectuate este un act de decizie managerială care implică administrarea unei gestiuni financiare bune, a unei gestiuni comerciale bune, a unei gestiuni sociale bune;

- potrivit literaturii de specialitate, o acțiune este normală dacă se concretizează într-o contrapartidă pentru întreprindere, iar în speță scopul obținerii contrapartidei a fost atins prin preluarea centralelor termice din Tg.Mureș, la data de 30.11.2010, și administrarea lor într-un mod mult mai eficient pentru oraș și rentabil pentru S.C. S.A.;

- referitor la serviciile de consultanță facturate de Budapesta, se precizează că "Urmare serviciilor de consultanță prestate de societatea mamă Budapesta a fost în măsură să ia decizia de a investi în România și de a implementa o metodă modernă de administrare";

- serviciile de consultanță facturate de S.C. & S.R.L. București au fost necesare în scopul cunoașterii cât mai corecte a pieței energetice din România;

- referitor la serviciile juridice facturate de SCA Miercurea Ciuc, unitatea recunoaște că sumele respective nu sunt aferente serviciilor de consultanță juridică facturate de către S.C. S.R.L., acestea fiind anexate din eroare la dosarul prezentat organelor de control, afirmând totodată că serviciile de consultanță juridică au fost furnizate de către Biroul de avocatură din Ungaria pentru perioada august – decembrie 2010;

- organul de control nu a luat în considerare documentele din care rezultă justificarea serviciilor facturate de S.C. SCA București, în anexa nr. 12 la contestație fiind prezentată traducerea corespondenței electronice desfășurată între (.... Budapesta și S.C. București), iar în anexa nr. 13 la contestație fiind detaliate facturile emise de S.C. București, din care rezultă fără echivoc faptul că serviciile de consultanță juridică sunt aferente obiectivului investițional din Tg.Mureș;

- justificarea costurilor salariale facturate de către– Sediul Permanent către S.C. S.R.L. este prezentată în anexa nr. 14 la contestație, unde sunt centralizate toate adeverințele de justificare a numărului de ore prestate de către persoanele desemnate să presteze muncă pentru implementarea și derularea proiectului din Tg.Mureș;

- toate persoanele care au participat la proiectul din Tg.Mureș au desfășurat activitate atât în România, cât și în Ungaria, astfel că sunt justificate cheltuieli cu deplasările.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. S.A. din Tg. Mureș**, ce a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii ianuarie 2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../10.06.2011 și Decizia de impunere nr...../10.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă serviciilor facturate de S.C. S.R.L.

În baza contractului de antrepriză nr./20.08.2010, S.C. S.R.L. Gheorgheni a emis către S.C..... S.A. factura seria nr./24.01.2011 (anexa nr. 5), reprezentând „servicii executate conform contract/20.08.2010” în valoare de lei, TVA fiind în sumă de ... lei, contravaloarea serviciilor înscrise factura sus-menționată, fiind înregistrată în contabilitatea S.C. S.A. în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Contractul de antrepriză anterior menționat are ca obiect executarea unor lucrări în legătură cu posibila reabilitare a sistemului de termoficare din municipiul Tg. Mureș.

La control s-a reținut faptul că acționarul majoritar al S.C. S.A. este societatea maghiarăBudapesta.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că S.C. S.A. nu a efectuat nicio plată către S.C. ... S.R.L., stingerea datoriei către furnizor urmând a fi realizată de către Budapesta, în baza unui acord încheiat în data de 28.02.2011 între S.C. S.A. (în calitate de Debitor inițial), S.C. S.R.L. (în calitate de Creditor) Budapesta (în calitate de Nou debitor), noul debitor angajându-se să preia datoria debitorului inițial față de Creditor, în sumă totală de lei și să achite suma Creditorului în termen de 30 de zile de la semnarea acordului.

În urma analizării de către inspectorii fiscali a documentelor prezentate de unitate a rezultat că suma de lei, înscrisă în factura emisă de S.C. S.R.L., este compusă din cheltuieli de deplasare în cuantum de lei și cheltuieli cu servicii în valoare totală de lei, care nu au fost realizate de emitentul facturii nr./24.01.2011, ci au fost efectuate de alte firme, după cum urmează:

- Budapesta (acționarul majoritar al S.C. S.A.) a realizat prestații în valoare totală de lei, constând în: verificarea concepției tehnice, realizarea concepției pentru investiție, concepția privind structura organizatorică, realizarea și auditarea documentației, organizarea muncii, localizarea eventualelor investiții, valoarea acestor servicii fiind determinată în funcție de numărul de zile de lucru a unor specialiști și tariful pe zi;

- Budapesta a întocmit studii privind concepția tehnică și concepția de realizare, în valoare de lei;

- Budapesta a efectuat studii privind modele de afaceri și de finanțare în valoare de lei;

- S.C. S.R.L. București a realizat studii privind „Piața energetică 2004-2020”, în valoare de lei;

- S.C. S.C.A. Miercurea Ciuc și S.C. S.C.A. București au furnizat servicii de avocatură în cuantum de .. lei.

Având în vedere documentele prezentate de unitatea verificată, informațiile suplimentare necesare organelor de inspecție fiscală pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor consemnate în factura nr./24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L. către S.C. S.A., solicitate și primite de la D.G.F.P. Harghita – A.I.F., precum și constatările rezultate în urma controlului încrucișat realizat la ... – Sediul Permanent Tg. Mureș vizând justificarea realizării prestărilor de servicii facturate către S.C. S.R.L., organele de control au reținut următoarele:

Referitor la activitățile menționate în situația *“Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”*, ca și activități efectuate de personalul de specialitate din cadrul Ungaria (respectiv: *pregătirea concepției, revizuire tehnică, abordarea planului de investiții, abordarea planului de dezvoltare organizațională, modernizarea economică a sistemului de încălzire, localizare*), în urma analizării documentației (contracte, studii) puse la dispoziție, organele de control au reținut faptul că o parte dintre acestea se suprapun cu cele realizate de Ungaria. În documentația întocmită, Ungaria a propus soluții pentru investiții concrete la rețeaua de termoficare din anumite cartiere din Tg. Mureș, a prezentat propuneri tehnice (renovări, reparații, investiții) necesare în vederea obținerii unei funcționari eficiente din punct de vedere economic a sistemului actual de termoficare.

S-a mai reținut faptul că documentele prezentate de unitate (foile de prezentă transmise de Ungaria, din care rezultă doar numărul de zile de delegare la general pentru anumite persoane, fără a fi însoțite de alte materiale de specialitate - studii, rapoarte, situații de lucrări, proiecte tehnice, care să fie întocmite și semnate de către vreuna din persoanele enumerate în situație) nu sunt de natură a justifica prestarea efectivă a serviciilor menționate în situația respectivă, în valoare de lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că din cele 15 centrale termice luate în gestiune de S.C. S.A., 14 centrale fac obiectul studiului de fezabilitate *“Concepția tehnică, Studiul de fezabilitate al modernizării sistemului de termoficare din Tg. Mureș”* întocmit Ungaria, tariful pentru execuția serviciilor fiind de HUF, echivalentul a lei la cursul de schimb valutar din data încheierii contractului, în contract menționându-se că tariful de proiectare conține și cheltuielile de deplasare pentru proiectanți.

Pentru centrala rămasă (cea din Unirii care cuprinde punctele Unirii 2, Unirii 3, Unirii 4 și Unirii 5),Ungaria (reprezentată de) a încheiat cu S.C. S.R.L. Tg. Mureș Contractul de proiectare din data de 28.01.2011 (anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală), având ca obiect elaborarea concepției tehnice, a studiului de fezabilitate și a proiectului de execuție pentru modernizarea rețelei de termoficare din cartierul Unirii din Tg. Mureș, valoarea contractului fiind de EUR (aproximativ lei), din care contravaloarea studiului de fezabilitate este de EUR (aproximativ lei).

La control s-a mai reținut că domnii, înscrisi în situație cu un număr de 48 zile, 39 zile și 29 zile de participare la efectuarea prestărilor, sunt administratori ai S.C..... S.R.L. Tg. Mureș, ceea ce presupune că deplasările și activitatea acestora se referă la exercitarea atribuțiilor de administratori. Deși x figurează cu 39 zile de participare, în calitate de inginer-șef, acesta a încheiat în numele Ungaria contractele cu

Ungaria și S.C.S.R.L. Tg. Mureș pentru efectuarea studiilor de fezabilitate pentru cele 15 centrale.

Organele de inspecție fiscală au constatat o diferență foarte mare de preț (de aproximativ 30 ori) între contravaloarea studiilor de fezabilitate întocmite de Ungaria și S.C..... S.R.L. Tg. Mures pentru cele 15 centrale termice luate în concesiune – care este de aproximativ lei (..... lei + lei) – și contravaloarea prestărilor de servicii facturate de - Sediul permanent Tg. Mureș către S.C. S.R.L. – care este de lei – , prestări refacturate apoi de S.C. S.R.L. către S.C. S.A. cu suma de lei.

În ceea ce privește serviciile contractate de Ungaria cu firmele Ungaria și S.C.S.R.L. București, în urma analizării de către organele de control a documentației (contracte, studii) puse la dispoziție de unitate, nu a reieșit faptul că acestea ar avea o legătură directă cu obiectul contractului încheiat de S.C.S.A. Tg. Mureș cu S.C. S.R.L., care constă în efectuarea studiului de fezabilitate privind posibila modernizare a sistemului de energie termică din municipiul Tg. Mureș.

Referitor la serviciile juridice facturate de S.C. București către (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală), inspectorii fiscali au reținut că acestea reprezintă contravaloarea unor servicii juridice în cadrul grupului, aferente mai multor proiecte (.....), pentru care unitatea nu a prezentat alte materiale care să justifice natura serviciilor prestate, respectiv dacă acestea sunt aferente obiectului contractului încheiat între S.C. S.A. și S.C. S.R.L.

În același context, în actul de control s-a mai precizat că S.C. S.A. are angajat consilier juridic, printre atribuțiile acestuia, prevăzute în fișa postului, fiind aceea de a acorda asistență juridică societății cu privire la pregătirea noilor proiecte și la derularea activităților de dezvoltare și investiții.

Cu ocazia verificării s-a mai constatat faptul că o parte din lucrările ce vizau obiectul contractului de antrepriză încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de antreprenor și S.C. S.A. în calitate de beneficiar, respectiv: elaborarea planului de investiții, elaborarea și auditarea ofertei pentru procedura de atribuire a contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie, au fost realizate de către S.C. S.R.L., reprezentată de administratorul, care are calitatea de administrator și la S.C. S.A.

Astfel, potrivit contractului de consultanță din data de 24.08.2010 (anexa nr. 11 la actul de control), serviciile prestate de S.C. S.R.L. constau în acordarea de consultanță în vederea participării S.C. S.A. la licitația publică privind atribuirea contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în municipiul Tg. Mureș, în calitate de prestator. Contravaloarea acestor servicii a fost înscrisă în

factura nr. /05.11.2010, emisă de S.C..... S.R.L. către S.R.L., în valoare de lei + TVA .

De asemenea, în baza contractului de prestări din data de 01.11.2010 (anexa nr. 12 la actul de control), S.C. S.R.L., în calitate de prestator, reprezentată de dl., a întocmit un plan de investiții denumit „*Bugetul de venituri si cheltuieli aferente exercitiului financiar 2011*”, pentru care a fost emisă către S.C. S.A. factura nr..... /03.01.2011 în valoare de lei + TVA .

Organele de control au reținut existența relației de afiliere între S.C. S.A., în calitate de beneficiar final al prestărilor de servicii, și Ungaria, în calitate de prestator (în colaborare cu subantreprenorii), având în vedere că, așa după cum s-a reținut mai sus, S.C..... S.R.L. doar a refacturat aceste servicii (cu un adaos de 1-2%). De asemenea, contractul încheiat între S.C. S.R.L. (.....) și S.C. S.A. (Beneficiar) este identic cu contractul încheiat între Budapesta (Prestator) și S.C. S.R.L. (Beneficiar), având același obiect și aceleași clauze (cu excepția prețului).

Ca urmare a analizei documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a concluzionat că nu rezultă contribuția S.C. S.R.L. la realizarea vreunui studiu sau a vreunei activități din cele care fac obiectul contractului de antrepriză nr. /20.08.2010, încheiat cu S.C. S.A., nefiind astfel justificată necesitatea intermedierei în cauză.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că S.C. S.A. nu a efectuat nicio plată către S.C. S.R.L., stingerea datoriei către furnizor urmând a fi realizată de către Budapesta, în baza unui acord încheiat în data de 28.02.2011 între S.C..... S.A. (în calitate de Debitor inițial), S.C. S.R.L. (în calitate de Creditor) și Budapesta (în calitate de Nou debitor), noul debitor angajându-se să preia datoria debitorului inițial față de Creditor, în sumă totală de lei și să achite suma Creditorului în termen de 30 de zile de la semnarea acordului

S-a reținut totodată faptul că S.C. S.R.L. nu a efectuat plata contravalorii facturii nr. /14.01.2011 în valoare de lei, cu TVA aferenta în suma de lei, emisa de - Sediul permanent Tg. Mureș.

Având în vedere constatările redate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat următoarele:

Din analiza documentelor prezentate cu privire la execuția de către subantreprenori (..... Budapesta, Budapesta, S.C. S.R.L. București, S.C. S.C.A. Miercurea Ciuc și S.C..... București) a unor prestări a căror valoare, potrivit situației elementelor de cost prezentată în anexa nr. 5 la actul de control, este în sumă de lei, a rezultat faptul că doar o parte din lucrările executate au legătură cu obiectul contractului încheiat de S.C. S.A.

Tg. Mureș cu S.C. S.R.L. Gheorgheni, acestea fiind prestările de servicii realizate de Ungaria, în sumă de lei (valoarea contractului la data încheierii). Astfel, Ungaria a fost delegată de Ungaria pentru stabilirea conținutului tehnic al modificărilor necesare (renovări, reparații, investiții) pentru obținerea unei funcționări eficiente din punct de vedere economic a sistemului actual de termoficare din anumite cartiere ale municipiului Tg. Mureș. În documentația întocmită se prezintă parametri tehnici și economici ai sistemului existent și propuneri tehnice cu scopul atingerii unei funcționări mai economice.

Lucrările efectuate de Budapesta au fost solicitate de Ungaria, în contextul în care compania dispune de 32 de proiecte active în domeniul energiei și 12 proiecte active din domeniul iluminării străzilor, și constau în elaborarea unor modele de afaceri pentru evaluarea investițiilor planificate, modele care pot fi potrivite și pentru analiza investițiilor planificate în România (.....), respectiv în analiza modelului de afaceri în două variante (cu finanțare bancară sau credit obligator) având ca scop sprijinirea obiectivelor de finanțare ale Ungaria.

Referitor la prestările efectuate de S.C.S.R.L. București, acestea s-au concretizat într-un raport în care sunt prezentate: date statistice cu privire la evoluția în perioada 2004-2020 a unor sectoare de activitate din România (agricultură, industrie minieră, construcții, transporturi, comerț); analiza pieței energiei electrice, a pieței energiei verzi, a pieței gazelor naturale, a pieței energiei termice, a pieței produselor petroliere din România; previziuni, poziția României raportată la consumul de energie din Europa. Studiul are un caracter general, la nivelul României, fără nicio referire la sistemul de termoficare din Tg. Mureș.

Având în vedere cele prezentate, precum și documentația pusă la dispoziția organelor de control, la control s-a reținut faptul că valoarea prestărilor efectuate de Budapesta și S.C. S.R.L. București reprezintă costuri ale societății din Ungaria, care nu pot fi transferate pe obiectivul "Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș".

Referitor la activitățile menționate în situația "*Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș*" ca și activități efectuate de personalul de specialitate din cadrul Ungaria, organele de inspecție fiscală au precizat că materialul documentar prezentat de unitate nu a probat *realitatea efectuării acestor prestări de servicii*, prestări a caror valoare este în sumă de lei (salarii în sumă de lei + cheltuieli deplasare în sumă de lei), concluzionând că starea de lucruri reflectată de elementele anterior menționate pune în evidență faptul că valoarea serviciilor care fac obiectul contractului încheiat de S.C. S.A. cu S.C. S.R.L. Gheorgheni a fost majorată semnificativ fără vreo justificare economică, prin

tranzacționări între diferite verigi, firmele din lanțul tranzacțional fiind afiliate la momentul efectuării operațiunilor (.....Budapesta și S.C. S.A.).

În baza celor consemnate anterior la control s-a reținut că în cauză sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal potrivit cărora „*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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”.

În virtutea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, organele fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al realității economice a tranzacției.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au concluzionat că prețul serviciilor, reflectat în factura nr./24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L., în cuantum de lei (T.V.A. aferentă fiind în sumă de lei), a fost majorat nejustificat cu suma de lei (..... lei - ... lei), rezultând o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 24%) pentru care societatea nu poate beneficia de prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat că unitatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de ... lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor servicii de cazare și reparații auto

În perioada noiembrie 2010 – ianuarie 2011, în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală, S.C. S.A. a achiziționat servicii pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, în condițiile în care achizițiile respective nu au legătură cu activitatea sa economică (servicii de cazare în Tg.Mureș pentru un angajat, reparații mașina închiriată) și care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere că bunurile achiziționate nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art. 137 și 140 din Codul fiscal, la control s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

În consecință, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat că unitatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice

În luna decembrie 2010, S.C. S.A. a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice, în baza facturii fiscale/15.12.2010 emisă de S.C..... S.R.L. Tg. Mureș, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. 5 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, organele de control au constatat că unitatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei.

În consecință, având în vedere constatările redade la pct. 1, 2 și 3 de mai sus, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei de la pct. 1. + lei de la pct. 2. + lei de la pct. 3.).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.A., care a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii februarie 2011, prin Decizia de impunere nr...../10.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../10.06.2011, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei.

1. Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă unitatea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor prestări de servicii facturate de către S.C. S.R.L. Gheorgheni, în condițiile în care organele de control au constatat că serviciile în cauză nu au legătură cu activitățile contractate legate de „posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, iar valoarea serviciilor care au făcut obiectul contractului încheiat de petentă cu S.C. S.R.L. a fost majorată semnificativ, fără vreo justificare economică, prin tranzacționări între diferite verigi, firmele din lanțul tranzacțional fiind afiliate la momentul efectuării operațiilor.

Cu ocazia efectuării controlului s-a constatat faptul că cea mai mare parte a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de către S.C. S.A. Tg.Mureș este aferentă unor prestări de servicii facturate de către S.C.S.R.L., în baza contractului de antrepriză nr.

...../20.08.2011, organele de inspecție fiscală analizând tranzacția reflectată în factura emisă de S.C. S.R.L. atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere al realității economice a acesteia.

Din instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că serviciile facturate de către S.C. S.R.L. nu au legătură cu activitățile contractate legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș, iar valoarea serviciilor care fac obiectul contractului încheiat de petentă cu S.C. S.R.L. a fost majorată semnificativ, fără vreo justificare economică, prin tranzacționări între diferite verigi, firmele din lanțul tranzacțional fiind afiliate la momentul efectuării operațiunilor (..... Budapesta și S.C. S.A.).

Astfel, în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma reconsiderării operațiunii consemnate în factura de mai sus, la control s-a concluzionat că prețul serviciilor, înscris în factura nr./ 24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L., în cuantum de lei (TVA aferentă fiind în sumă de .. lei), a fost majorat nejustificat cu suma de lei (..... lei - lei) și ca urmare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 24%) nu poate fi dedusă de către unitate, nefiind aplicabile speței dispozițiile prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În fapt, în baza contractului de antrepriză nr./20.08.2010 încheiat între S.C..... S.R.L., în calitate de antreprenor, și S.C. S.A. în calitate de beneficiar, antreprenorul a emis către S.C. S.A. factura seria nr./24.01.2011 (anexa nr. 5 la actul de control), reprezentând „servicii executate conform contract20.08.2010” în valoare de lei, TVA fiind în sumă de lei, contravaloarea serviciilor înscrise în factura sus-menționată fiind înregistrată în contabilitatea S.C. S.A. în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Contractul de antrepriză anterior menționat are ca obiect executarea unor lucrări în legătură cu posibila reabilitare a sistemului de termoficare din municipiul Tg. Mureș, după cum urmează: revizie tehnică, elaborarea concepției, proiectarea lucrărilor necesare de transformare, reabilitare, modificare sau consolidare a rețelei de termoficare și a centralelor termice, elaborarea descrierii tehnice pentru transformările și reabilitările necesare pentru fiecare centrală termică, elaborarea planului de investiții, elaborarea planului de dezvoltare organizațională, modelarea economică a dezvoltării sistemului de încălzire (finanțare, rentabilitate), elaborarea și auditarea ofertei pentru procedura de atribuire a contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie, consultanță juridică.

La control s-a reținut faptul că acționarul majoritar al S.C. S.A. este societatea Budapesta din Ungaria, care deține 99,99 % din capitalul social al contestatoarei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că S.C. S.A. nu a efectuat nicio plată către S.C..... S.R.L.

În urma analizării de către inspectorii fiscali a documentelor prezentate de unitate a rezultat că suma de lei, înscrisă în factura emisă de S.C. S.R.L., este compusă din cheltuieli de deplasare în cuantum de lei și cheltuieli cu servicii în valoare totală de lei, care nu au fost realizate de emitentul facturii nr./24.01.2011, ci au fost efectuate de alte firme, după cum urmează:

-Budapesta (acționarul majoritar al S.C. S.A.) a realizat prestații în valoare totală de lei, constând în: verificarea concepției tehnice, realizarea concepției pentru investiție, concepția privind structura organizatorică, realizarea și auditarea documentației, organizarea muncii, localizarea eventualelor investiții, valoarea acestor servicii fiind determinată în funcție de numărul de zile de lucru a unor specialiști și tariful pe zi;

- Budapesta a întocmit studii privind concepția tehnică și concepția de realizare, în valoare de lei;

- Budapesta a efectuat studii privind modele de afaceri și de finanțare în valoare de lei;

- S.C. S.R.L. București a realizat studii privind „Piața energetică 2004-2020”, în valoare de lei;

- S.C. ... S.C.A. Miercurea Ciuc și S.C. S.C.A. București au furnizat servicii de avocatură în cuantum de lei.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor consemnate în factura nr./24.01.2011 emisă de către S.C. S.R.L. Gheorgheni în baza contractului de antrepriză nr./20.08.2010, prin Adresa nr./22.03.2011, D.G.FP. Mureș – A.I.F. a solicitat D.G.F.P. Harghita efectuarea unui control încrucișat la S.C. S.R.L. Gheorgheni.

Din verificările efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Harghita – A.I.F. au rezultat următoarele:

- prestările de servicii în cauză au fost efectuate de către- Sediul permanent Tg. Mureș, respectiv facturate către S.C. S.R.L., cu factura nr. ./14.01.2011, în valoare de lei, TVA aferenta fiind în sumă de lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta „*contravaloarea serviciilor conform contract de - Sediul permanent Tg. Mureș, la rândul ei, a dat spre execuție aceste lucrări la următorii subantreprenori: ...Budapesta,Budapesta, S.C.... S.R.L. București, S.C..... SCA Miercurea Ciuc și S.C..... SCA București. Pentru execuția acestor servicii de către subantreprenorii menționați, S.C. ... S.R.L. și-a dat acordul scris către Ungaria, potrivit documentului intitulat „.....””) din data de 25.08.2010.*

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Harghita, respectiv faptul că serviciile facturate de S.C. S.R.L. Gheorgheni către S.A. au fost efectuate de către

.....-Sediu permanent Tg. Mures, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Mureș au solicitat prin Adresa nr.02.05.2011 efectuarea unui control încrucișat la - Sediu permanent Tg. Mureș (care în data de 07.04.2011 și-a schimbat denumirea în**Budapest - Sediu permanent**) vizând *justificarea realizării prestărilor de servicii facturate către S.C. S.R.L. Gheorgheni.*

În urma controlului încrucișat efectuat la - Sediu permanent Tg. Mureș, a fost încheiat Procesul-verbal nr./02.06.2011 (anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală), din cuprinsul căruia se rețin următoarele:

.....t - *Sediu permanent Tg. Mureș a emis către S.C..... S.R.L. Gheorgheni următoarele facturi:*

- *factura nr. ../14.01.2011 în valoare delei, cu TVA în sumă de lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "contravaloarea serviciilor conform contractului de prestări servicii din 25.08.2010" (anexa nr.1);*

- *factura nr./14.01.2011 în valoare de lei, cu TVA în sumă de lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "contravaloarea serviciilor conform contractului de prestări servicii din 20.07.2010" (anexa nr. 2).*

Urmare a solicitării de către organele de control a unor explicații scrise referitoare la serviciile facturate și documentele care justifică prestarea efectivă a acestora, în data de 24.05.2011, în Nota explicativă dată de Dl., în calitate de director executiv al Ungaria (actuala), se menționează prestările de servicii aferente celor două contracte mai sus-menționate, fiind anexate următoarele documente justificative:

1) Pentru obiectivul Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș (contract din 25.08.2010-anexa nr. 4 la procesul verbal) afirmă că au fost efectuate cheltuieli cu:

a) - *Salarii (documente justificative prezentate: foi de prezență);*

b.1)-*Concepție tehnică, studiu de oportunitate (documente justificative prezentate: contracte și facturi);*

b.2)-*Romania Energy Market 2004-2020 - Raport (documente justificative prezentate: facturi);*

b.3)-*Elaborarea modelului de analiză (documente justificative prezentate: contracte și facturi);*

b.4)-*Cheltuieli de călătorie (documente justificative prezentate: facturi, decontarea cheltuielilor de detașare și deplasare, decontări bancare, decontări combustibil);*

b.5)-*Servicii juridice (documente justificative prezentate: contracte și facturi).*

2) Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Zalău (contract din 20.07.2010 - anexa nr. 5 la procesul verbal):

- *Salarii (documente justificative prezentate: foi de prezență);*

- *Elaborarea și predarea anteproiectului tehnic (documente justificative prezentate: contracte și facturi);*
- *Cheltuieli de călătorie (documente justificative prezentate: facturi, decontarea cheltuielilor de detașare și deplasare, decontări bancare, decontări combustibil);*
- *Servicii juridice (documente justificative prezentate: contracte și facturi).*

Referitor la componența sumelor aferente prestărilor de servicii care fac obiectul contractelor din data de 25.08.2010 (pentru Tg. Mureș) și din data de 20.07.2010 (pentru Zalău), s-a prezentat organelor de control doar situația “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș” (anexa nr. 6 la procesul verbal), cu elementele de cost (salarii și alte cheltuieli: servicii prestate de subantreprenori și cheltuieli de deplasare) în legătură cu proiectul de reabilitare termică din Tg. Mureș.

Astfel, în urma controlului încrucișat efectuat la – Sediul Permanent a rezultat că, potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al societății, prestările de servicii care fac obiectul contractului cu S.C. S.R.L. au fost realizate de către personalul calificat din cadrul Ungaria, prestări a căror valoare este în sumă de lei (salarii în sumă de lei + cheltuieli deplasare în sumă de lei) și în subantrepriză cu alte societăți (..... Budapesta, S.C..... S.R.L. București, S.C..... SCA Miercurea Ciuc și S.C..... SCA București), prestări a căror valoare este în sumă de lei, potrivit situației elementelor de cost prezentate.

În contestație petenta critică constatarea din actul de control potrivit căreia întrucât obiectul de activitate al S.C. S.R.L. este “Comerț cu amănuntul al articolelor electrocasnice în magazine specializate”, cod CAEN societatea prestatoare nu putea să presteze serviciile în cauză, menționând că S.C. S.R.L. are capacitatea tehnică și umană ca să desfășoare activitățile prevăzute la codurile CAEN – care sunt înscrise în obiectul de activitate al societății –, pentru dovedirea afirmațiilor sale anexând următoarele documente: Certificatul de calitate ISO 9001:2008, emis de Certop, Autorizația nr. /29.04.2010 emisă de Inspekția Teritorială Tg.Mureș I.S.C.I.R. și Atestatul nr. /11.08.2010 emis de Inspekția Teritorială Tg.Mureș

Referitor la argumentele aduse de petentă împreună cu documentele atașate (certificat de calitate, autorizație, atestat - anexa 4 și 5 la contestația depusă), se reține că, având în vedere faptul că serviciile în cauză nu au fost prestate efectiv de către S.C.S.R.L., acestea nu au nicio relevanță în susținerea cauzei. Din documentația prezentată nu rezultă contribuția societății S.R.L. la realizarea vreunui studiu sau a vreunei activități din cele care fac obiectul contractului de antrepriză nr. /20.08.2010 încheiat cu S.C. S.A.

De asemenea, așa cum rezultă și din procesul-verbal întocmit de către organele de inspecție din cadrul DGFP Harghita, serviciile facturate de S.C.S.R.L. Gheorgheni către S.C. S.A., au fost efectuate de cătreSediul permanent Tg. Mureș, astfel că S.C. S.R.L. doar a refacturat aceste servicii (cu un adaos de 1-2%). Contractul încheiat între S.C. S.R.L. (Antreprenor) și S.C. S.A. (Beneficiar) este identic cu contractul încheiat între Budapesta (Prestator) și S.C..... S.R.L. (Beneficiar), având același obiect și aceleași clauze (cu excepția prețului).

Referitor la susținerea unității potrivit căreia în mod eronat organele de control au constatat că o parte din documentele prezentate de unitate nu erau traduse în limba română și astfel, întrucât organul de control nu a putut studia tot materialul documentar prezentat, acesta fiind în imposibilitatea de a-și formula o opinie despre conținutul economic al tranzacțiilor, concluziile echipei de inspecție au fost luate fără a cunoaște toate mijloacele de probă, se reține că în raportul de inspecție fiscală nu există nicio afirmație din care să rezulte faptul că nu a fost posibilă studierea integrală a documentelor prezentate, fapt precizat și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr...../22.07.2011. Totodată, organele de control menționează că la începutul inspecției fiscale, materialul documentar a fost prezentat în limba maghiară, însă în urma solicitării traducerii, acesta a fost prezentat și în limba română. Cu alte cuvinte, nu au existat motive care să împiedice asupra studierii întregii documentații puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nefiind deci constatate deficiențe cu privire la acest aspect. Ca urmare, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile unității potrivit cărora întrucât organul de control nu a putut studia tot materialul documentar prezentat, acesta a fost în imposibilitatea de a-și formula o opinie despre conținutul economic al tranzacțiilor și ca urmare concluziile echipei de inspecție au fost luate fără a cunoaște toate mijloacele de probă.

Având în vedere constatările echipei de control, documentele prezentate de petentă, precum și informațiile suplimentare primite de la D.G.F.P. Harghita – A.I.F. privind verificarea realității și legalității tranzacțiilor consemnate în factura nr. .../24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L. către S.C. ... S.A. și constatările rezultate în urma controlului încrucișat realizat la – Sediul Permanent Tg. Mureș vizând justificarea realizării prestațiilor de servicii facturate către S.C. S.R.L., redate anterior, se rețin următoarele:

Referitor la activitățile menționate în situația *“Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”*, ca și activități efectuate de personalul de specialitate din cadrul Ungaria (respectiv: *pregătirea concepției, revizuire tehnică, abordarea planului de investiții, abordarea planului de dezvoltare organizațională, modernizarea economică a sistemului de*

încălzire, localizare), în urma analizării documentației puse la dispoziția organelor de control și organului de soluționare a contestației, se reține faptul că o parte dintre acestea se suprapun cu cele realizate de Ungaria. În documentația întocmită, Ungaria a propus soluții pentru investiții concrete la rețeaua de termoficare din anumite cartiere din Tg. Mureș, a prezentat propuneri tehnice (renovări, reparații, investiții) necesare în vederea obținerii unei funcționari eficiente din punct de vedere economic a sistemului actual de termoficare.

De asemenea, documentele prezentate de unitate (foile de prezență transmise de Ungaria, din care rezultă doar numărul de zile de delegare la general pentru anumite persoane, fără a fi însoțite de alte materiale de specialitate - studii, rapoarte, situații de lucrări, proiecte tehnice, care să fie întocmite și semnate de către vreuna din persoanele enumerate în situație) nu sunt de natură a justifica prestarea efectivă a serviciilor menționate în situația respectivă, în valoare de lei.

Totodată, din analiza dosarului cauzei se reține faptul că din cele 15 centrale termice luate în gestiune de S.C. S.A., 14 centrale fac obiectul studiului de fezabilitate "*Concepția tehnică, Studiul de fezabilitate al modernizării sistemului de termoficare din Tg. Mureș*" întocmit de, tariful pentru execuția serviciilor fiind de, echivalentul a lei la cursul de schimb valutar din data încheierii contractului, în contract menționându-se că tariful de proiectare conține și cheltuielile de deplasare pentru proiectanți.

Pentru centrala rămasă (cea din Unirii care cuprinde punctele Unirii 2, Unirii 3, Unirii 4 și Unirii 5), (reprezentată de) a încheiat cu S.C.S.R.L. Tg. Mureș Contractul de proiectare din data de 28.01.2011 (anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală), având ca obiect elaborarea concepției tehnice, a studiului de fezabilitate și a proiectului de execuție pentru modernizarea rețelei de termoficare din cartierul Unirii din Tg. Mureș, valoarea contractului fiind de EUR (aproximativlei), din care contravaloarea studiului de fezabilitate este de ... EUR (aproximativ lei).

La control s-a mai reținut că domnii și, înscriși în situație cu un număr de 48 zile, 39 zile și 29 zile de participare la efectuarea prestărilor, sunt administratori ai S.C. S.R.L. Tg. Mureș, ceea ce presupune că deplasările și activitatea acestora se referă la exercitarea atribuțiilor de administratori. Deși dl. figurează cu 39 zile de participare, în calitate de inginer-șef, acesta a încheiat în numele Ungaria contractele cu ... Ungaria și S.C..... S.R.L. Tg. Mureș pentru efectuarea studiilor de fezabilitate pentru cele 15 centrale.

Organele de inspecție fiscală au constatat o diferență foarte mare de preț (de aproximativ 30 ori) între contravaloarea studiilor de fezabilitate întocmite de Ungaria și S.C..... S.R.L. Tg. Mures pentru cele 15 centrale termice luate în concesiune – care este de

aproximativ lei (.....lei + lei) – și contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de - Sediul permanent Tg. Mureș către S.C. S.R.L. – care este de lei – , prestații refacturate apoi de S.C. S.R.L. către S.C. S.A. cu suma de lei.

Rezultă astfel că prețul facturat de - Sediul permanent Tg. Mureș și refacturat de S.C. S.R.L. către petentă este mult mai mare decât valoarea facturată de către societăți independente (S.C.S.R.L. Tg. Mureș,) pentru servicii similare (studiu de fezabilitate).

Ca urmare a celor reținute mai sus, este neîntemeiată afirmația contestatoarei potrivit căreia *“dacă organul de control a constatat existența relațiilor de afiliere trebuia să verifice dacă tranzacțiile s-au efectuat la prețul de piață, deoarece nu sunt ilegale tranzacțiile cu părți afiliate”*, din constatările redată anterior rezultând tocmai faptul că tranzacțiile amintite nu s-au derulat pe baza principiului de piață, ca între persoane independente, valoarea acestora fiind majorată nejustificat.

Cu privire la afirmația petentei potrivit căreia *“S.C. S.R.L. a subcontractat lucrările contractate cu S.A., societății în cauză revenindu-i sarcina de a răspunde pentru calitatea serviciilor, iar conform celor menționate la punctele anterioare avea capacitatea tehnică și umană de a aprecia calitatea serviciilor”*, se reține faptul că în documentația anexată la dosarul cauzei nu există niciun material sau proiect întocmit sau semnat de către S.C. S.R.L., prin care această societate să avizeze sau să aprecieze o lucrare sau un serviciu efectuat de subantreprenori. Astfel, din materialele prezentate nu rezultă că S.C. S.R.L. ar fi avut vreun aport la realizarea obiectului contractului de antrepriză nr./20.08.2010 încheiat cu S.C. S.A., nejustificându-se necesitatea intermedierei în cauză.

Având în vedere că serviciile de implementare a investiției au fost tranzacționate prin mai multe verigi, firmele din lanțul tranzacțional fiind afiliate la momentul efectuării operațiunilor (..... Budapesta și S.A.), afirmația unității potrivit căreia *„a achiziționat în mod cu totul transparent servicii de implementare a investiției de modernizare a sistemului de termoficare Tg. Mureș”* nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât petenta nu dovedește în nici un fel „transparența” invocată în susținerea cauzei.

Se mai reține și faptul că de-a lungul lanțului tranzacțional, începând de la Ungaria până la S.C. S.A., nu au existat plăți efective de sume bani (prin transfer bancar), ci doar compensări.

În ceea ce privește serviciile contractate de Ungaria cu firmeleUngaria și S.C. S.R.L. București, în urma analizării de către organele de control a documentației (contracte, studii) puse la dispoziție de unitate, nu a reieșit faptul că acestea ar avea o legătură directă cu obiectul contractului încheiat de S.C. S.A. Tg. Mureș cu S.C.

..... S.R.L. Gheorgheni, care constă în efectuarea studiului de fezabilitate privind posibila modernizare a sistemului de energie termică din municipiul Tg. Mureș.

Referitor la serviciile juridice facturate de S.C. S.C.A. București către Ungaria (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală), inspectorii fiscali au reținut că acestea reprezintă contravaloarea unor servicii juridice în cadrul grupului, aferente mai multor proiecte (.....), pentru care unitatea nu a prezentat nici în susținerea contestației alte materiale care să justifice natura serviciilor prestate, respectiv dacă acestea sunt aferente obiectului contractului încheiat între S.C. S.A. și S.C. S.R.L.

În același context, în actul de control s-a mai precizat că S.C. S.A. are angajat consilier juridic, printre atribuțiile acestuia, prevăzute în fișa postului, fiind aceea de a acorda asistență juridică societății cu privire la pregătirea noilor proiecte și la derularea activităților de dezvoltare și investiții.

Din constatările redată de către organele de inspecție fiscală se reține că o parte din lucrările ce vizau obiectul contractului de antrepriză încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de antreprenor și S.C. S.A. în calitate de beneficiar, respectiv: elaborarea planului de investiții, elaborarea și auditarea ofertei pentru procedura de atribuire a contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie, au fost realizate de către S.C. S.R.L., reprezentată de administratorul, care are calitatea de administrator și la S.C. S.A.

Astfel, potrivit contractului de consultanță din data de 24.08.2010 (anexa nr. 11 la actul de control), serviciile prestate de S.C. S.R.L. constau în acordarea de consultanță în vederea participării S.C. S.A. la licitația publică privind atribuirea contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în municipiul Tg. Mureș, în calitate de prestator. Contravaloarea acestor servicii a fost înscrisă în factura nr. /05.11.2010, emisă de S.C. S.R.L. către S.A., în valoare de lei + TVA .

De asemenea, în baza contractului de prestări din data de 01.11.2010 (anexa nr. 12 la actul de control), S.C. S.R.L., în calitate de prestator, reprezentată de dl., a întocmit un plan de investiții denumit „*Bugetul de venituri si cheltuieli aferente exercitiului financiar 2011*”, pentru care a fost emisă către S.C. S.A. factura nr. /03.01.2011 în valoare de lei + TVA .

Organele de control au reținut existența relației de afiliere între S.C. S.A., în calitate de beneficiar final al prestărilor de servicii, și Ungaria, în calitate de prestator (în colaborare cu subantreprenorii), având în vedere că, așa după cum s-a reținut mai sus, S.C. S.R.L. doar a refacturat aceste servicii (cu un adaos de 1-2%). De asemenea, contractul încheiat între S.C. S.R.L. (Antreprenor) și S.C. S.A. (Beneficiar)

este identic cu contractul încheiat între Budapesta (Prestator) și S.C. S.R.L. (Beneficiar), având același obiect și aceleași clauze (cu excepția prețului).

În ceea ce privește relația de afiliere dintre S.A. și Budapesta, petenta recunoaște că acționarul majoritar al S.C. S.A. este Budapesta, menționând însă că această stare de fapt nu are nicio relevanță pentru a stabili că tranzacția nu are caracter economic.

După cum s-a aratat și în raportul de inspecție fiscală contestat, serviciile care fac obiectul contractului încheiat între societatea verificată și S.C. S.R.L. au fost prestate de către Budapesta prin subantreprenori, valoarea acestor servicii fiind majorată semnificativ de către Budapesta fără vreo justificare economică, beneficiarul final fiind S.C. S.A. (în condițiile în care Budapesta deține 99,99% din capitalul social al acesteia).

Din analiza comparativă a sumelor înscrise în documentele justificative prezentate (contracte, facturi) cu cele înscrise ca elemente de costuri în situația "Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș" au rezultat diferențe mari sub aspectul cheltuielilor cu lucrările efectuate de subantreprenori (..... Budapesta,Budapesta, S.C..... S.R.L. Bucuresti, S.C..... SCA Miercurea Ciuc și S.C..... Bucuresti), astfel:

- sume înscrise în situația prezentată (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală):lei (..... lei+..... lei+..... lei+..... lei);
- sume conform documentelor prezentate (contracte, facturi): ~..... lei (..... lei+..... lei+..... lei+ lei).

În urma analizei documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a concluzionat că nu rezultă contribuția S.C. S.R.L. la realizarea vreunui studiu sau a vreunei activități din cele care fac obiectul contractului de antrepriză nr./20.08.2010, încheiat cu S.C. S.A., nefiind astfel justificată necesitatea intermedierei în cauză.

De asemenea, din actul de control și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației a rezultat faptul că S.C. S.A. nu a efectuat nicio plată către S.C. S.R.L., stingerea datoriei către furnizor urmând a fi realizată de către Budapesta, în baza unui acord încheiat în data de 28.02.2011 între S.C..... S.A. (în calitate de Debitor inițial), S.C. S.R.L. (în calitate de Creditor) Budapesta (în calitate de Nou debitor), noul debitor angajându-se să preia datoria debitorului inițial față de Creditor, în sumă totală de lei și să achite suma Creditorului în termen de 30 de zile de la semnarea acordului.

S-a reținut totodată faptul că S.C. S.R.L. nu a efectuat plata contravalorii facturii nr./14.01.2011, în cuantum de lei, cu TVA aferentă în sumă de lei, emisă de - Sediul permanent Tg. Mureș.

În susținerea contestației unitatea afirmă că factura nr. / 24.01.2011, emisă de S.C. S.R.L., a fost stinsă la plată prin cesiunea de creanță din data de 28.02.2011 față de S.C. S.A. (potrivit Acordului de preluare a datoriilor) și prin compensare reciprocă cu Budapesta (potrivit Acordului nr. /31.03.2011 privind stingerea datoriilor cu creanțe - anexa nr. 2 la contestație). Pentru diferența de lei, petenta anexează la contestație o copie a documentului de plată în limba maghiară emis de Raiffeisen Bank, Budapesta.

Referitor la această susținere a unității, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. /22.07.2011, organul de control precizează că Acordul nr. /31.03.2011 privind stingerea datoriilor cu creanțe și documentul de plată a sumei de lei (anexa nr. 3 la contestație), “nu au fost prezentate organelor de control cu ocazia inspecției fiscale. Mai mult, acest document de plată este emis de Raiffeisen Bank - Budapesta în data de 14.07.2011, ulterior încheierii inspecției fiscale. Totodată, cu ocazia contestației, unitatea nu a prezentat documente din care să rezulte înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor sus-menționate”.

Astfel, se reține că preluarea datoriei S.C. S.A. (“*debitor initial*”) față de S.C. S.R.L. (“*creditor*”) de către Budapesta (“*noul debitor*”), în sumă de lei, are semnificația unui împrumut care se concretizează în creșterea datoriei față de firma mamă.

Având în vedere constatările redată mai sus, se rețin următoarele:

Din analiza documentelor prezentate cu privire la execuția de către subantreprenori (..... Budapesta, Budapesta, S.C..... S.R.L. București, S.C. S.C.A. Miercurea Ciuc și S.C. S.C.A. București) a unor prestări a căror valoare, potrivit situației elementelor de cost prezentată în anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală, este în sumă de lei, a rezultat faptul că doar o parte din lucrările executate au legătură cu obiectul contractului încheiat de S.C. S.A. Tg. Mureș cu S.C. S.R.L. Gheorgheni, acestea fiind prestările de servicii realizate de Ungaria, în sumă de lei (valoarea contractului la data încheierii), după cum urmează:

a) Ungaria a fost delegată de Ungaria pentru stabilirea conținutului tehnic al modificărilor necesare (renovări, reparații, investiții) pentru obținerea unei funcționări eficiente din punct de vedere economic a sistemului actual de termoficare din anumite cartiere ale municipiului Tg. Mureș. În documentația întocmită se prezintă parametrii tehnici și economici ai sistemului existent și propuneri tehnice cu scopul atingerii unei funcționări mai economice.

Referitor la serviciile de proiectare facturate de Ungaria, în sumă de lei, refacturate de S.C. S.R.L. la suma de

..... lei, la soluționarea contestației se rețin cele consemnate în procesul-verbal de control încrucișat încheiat de organele de control la – Sediul permanent, unde s-au constatat următoarele:

- Ungaria - Sediul Permanent a prezentat contractul de proiectare din data de 16.12.2010 încheiat cu Budapesta, în valoare de forinți (~ lei) + TVA, având ca obiect *“modernizarea sistemului de termoficare Tg. Mureș, studiul de fezabilitate”* pentru patru zone din loc. Tg. Mureș cu următoarele termene de predare: 31.01.2011 pentru cartierul Tudor, 18.02.2011 pentru cartierul Mureșeni, 07.03.2011 pentru Dâmbul Pietros, 25.03.2011 pentru Budai Nagy Antal. În zonele care fac obiectul studiului se regăsește S.C.14 centrale termice din cele 15 luate în gestiune de S.A.. În contract se menționează că tariful de proiectare conține și cheltuielile de deplasare;

- prin Memoriul din data de 29.12.2010 (anexa nr. 8 la procesul verbal) a fost predată documentația privind două cartiere din Tg. Mureș (Tudor și Mureșeni), în baza căruia Budapesta a emis către Ungaria factura nr./07.02.2011 în valoare de forinți (~ ... lei) + TVA și factura nr.21.02.2011 în valoare de forinți (~..... lei) + TVA. Cu ocazia controlului S.C. – Sediul Permanent a prezentat studiul de fezabilitate *“Modernizarea sistemului de energie termică a cartierului Tudor Vladimirescu”* întocmit de

- în situația privind *“Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”* (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală) pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, costul prestațiilor de servicii menționate mai sus este în sumă de ... lei, față de lei cât este prevăzut în contractul încheiat cu

În contestație petenta susține că *“cea mai în măsură să aprecieze necesitatea unei cheltuieli și cuantumul ei este doar societatea comercială care plătește cheltuiala... . Tocmai în susținerea acestora în anexa nr. 6 prezentăm declarația dată de administratorul general al societății dl. x...societatea contestatoare este îndrituită să achiziționeze servicii de proiectare, executate în subcontractare de către Ungaria, în valoare de lei și, pe cale de consecință, să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de lei”*.

Din declarația dată de dl., anexată la contestație (care nu a fost prezentată cu ocazia inspecției fiscale), reiese că *“...partenerii E-Star Alternative (.....) în colaborare, în cadrul programului de modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg. Mureș a contribuit și a participat la efectuarea studiului...”*.

Față de susținerea de mai sus a unității, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control precizează următoarele:

- studiile întocmite de subantreprenorul Budapesta au fost prezentate organelor de control în forma originală (inițială) cu sigla unității care le-a întocmit, fără nicio adaptare;

- în contractul încheiat cu aceasta nu se menționează că la realizarea lucrărilor respective participă și angajații

- nu au fost prezentate alte materiale de specialitate - studii, rapoarte, situații de lucrări, proiecte tehnice, care să fie întocmite și semnate de către vreuna din persoanele salariate din cadrul Ungaria;

- declarația prezentată în anexa nr. 6 la contestație nu este semnată și de către reprezentantul firmei, care să ateste realitatea celor declarate (faptul că la realizarea studiilor au participat și angajați ai Ungaria), neputând fi astfel luată în considerare ca document care să justifice adăugarea de plus-valoare la prețul facturat deUngaria.

Astfel, afirmația unității de genul „*cea mai în măsură să **aprecieze** necesitatea unei cheltuieli și cuantumul ei este doar societatea comercială care plătește cheltuiala*” este de natură pur subiectivă și apreciativă, unitatea neprezentând nicio justificare economică a facturii emise de S.C. S.R.L., prin care s-au refacturat serviciile de proiectare prestate și facturate de Ungaria, în sumă de lei.

Având în vedere cele reținute mai sus cu privire la serviciile de proiectare facturate de Ungaria, în sumă de lei, refacturate de S.C. S.R.L. la suma de lei, ținând cont de precizările făcute de organul de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se rețin ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea costurilor refacturate de S.C. S.R.L. în sumă de lei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

b) Referitor la serviciile de consultanță facturate de Budapesta în valoare de lei, refacturate la suma de lei, la soluționarea contestației se rețin cele consemnate în procesul-verbal de control încrucișat încheiat de organele de control la – Sediul permanent, unde s-au constatat următoarele:

- contractul de consultanță din data de 03.05.2010 (anexa nr. 11 la procesul verbal) încheiat de Ungaria cu Budapesta, în valoare de forinți (~ lei) + TVA, a avut ca obiect analizarea a două modele de afaceri (cu finanțare bancară și credit obligatar), respectiv elaborarea a două rapoarte separate în care să se prezinte rezultatele analizei, având ca scop sprijinirea obiectivelor de finanțare a Ungaria. În baza acestui contract a fost emisă de către Budapesta către Ungaria factura nr. /26.05.2010 în valoare de forinți (~ lei) + TVA .

- contractul de consultanță din data de 23.06.2010 (anexa nr. 10 la procesul verbal) încheiat Ungaria cu Budapesta, în valoare de forinți (~ lei) + TVA, a avut ca obiect dezvoltarea unui plan de afaceri detaliat și elaborarea unor modele de afaceri pentru cogenerare pe bază de biomasă respectiv gaze naturale. În baza acestui contract a fost

emisă de către Budapesta către Ungaria factura nr.30.06.2010 în valoare deforinți (~ lei) + TVA .

- contractul de consultanță din data de 13.10.2010 (anexa nr. 9 la procesul verbal) încheiatUngaria cu Budapesta, în valoare de forinți (~ lei) + TVA, având ca obiect realizarea unei comparații la nivelul Uniunii Europene și elaborarea unei propuneri de concepție pe baza acestei comparații care să poată fi prezentată autorităților române. În baza acestui contract a fost emisă de către Budapesta către Ungaria factura nr./17.11.2010 în valoare de forinți (~ lei) + TVA.

- în situația privind “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș” pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, costul prestărilor de servicii menționate mai sus este în sumă de lei, față de lei cât este prevăzut în contractul încheiat cu Ungaria.

Referitor la contractele din data de 03.05.2010 și 23.06.2010, se reține că acestea au fost încheiate anterior încheierii contractului dintre Ungaria și S.C. S.R.L. (25.08.2010).

Se mai reține că lucrările facturate de Budapesta au fost solicitate deUngaria în contextul în care compania dispune de 32 de proiecte active în domeniul energiei și 12 proiecte active din domeniul iluminării străzilor și constau în elaborarea unor modele de afaceri pentru evaluarea investițiilor planificate, modele care **pot fi potrivite** și pentru analiza investițiilor planificate în România (.....), respectiv în analizarea modelului de afaceri în două variante (cu finanțare bancară sau credit obligatar) având ca scop sprijinirea obiectivelor de finanțare ale

În susținerea contestației petenta enumeră cele trei contracte de consultanță încheiate cu Ungaria și obiectivele acestora, astfel:

- contractul din data de 03.05.2010, având următorul obiect:
“Pentru sprijinirea obiectivelor sale de finanțare a elaborat un model de afaceri pe termen lung în două variante, prima cu ipoteza de finanțare bancară, a doua cu ipoteza de credit obligatar. În cadrul prezentului contractînsărcinează cu analizarea celor două variante de model, respectiv cu elaborarea a două rapoarte separate pe variante în care să prezinte rezultatele analizei. În continuare termenul model se va referi la ambele variante, cu excepția cazurilor în care acest lucru este precizat altfel în mod expres în text”;

- contractul din data de 23.06.2010, având următorul obiect:
“Elaborarea ipotezelor macroeconomice și de reglementare necesare pentru dezvoltarea planului de afaceri din surse publice. Elaborarea unei prezentări în format ppt despre planul datelor de intrare și structura modelului. Elaborarea unor modele de afaceri în format xlsx pentru cogenerare pe bază de biomasă, respectiv gaze naturale și pentru unități pentru producție exclusivă de energie termică. **Modelele vor fi potrivite**

pentru analiza investițiilor actuale ale companiei și pentru cele planificate în România pe viitor.”;

- contractul din data de 13.10.2010, având următorul obiect: “În urma rolului său în creștere de pe piață și a colaborării sale cu autoritățile competente, lui i s-a oferit posibilitatea de a prezenta o concepție de reglementare ce are ca scop îmbunătățirea situației de pe piața română, care ar urma exemplul celor mai bune practici din Uniunea Europeană. Scopul noii reglementări de perspectivă ar fi controlarea formării și răspândirii proceselor irezonabile din punct de vedere economic și ecologic pe piață. ... **însărcinează echipa de profesioniști în domeniul energetic cu realizarea unei comparații la nivelul Uniunii Europene (vbenchmark) și cu elaborarea unei propuneri de concepție pe baza acestei comparații care să poată fi prezentată autorităților competente române.**”

După cum rezultă din denumirile acestor studii, prezentate anterior, și având în vedere afirmația petentei din contestație potrivit căreia “Urmare serviciilor de consultanță prestate de societatea mamă Budapesta a fost în măsură să ia decizia de a investi în România și de a implementa o metodă modernă de administrare”, rezultă faptul că aceste studii au fost realizate pentru dezvoltarea afacerii Ungaria, conținând informații generale referitoare la modelele de afaceri ale Ungaria, respectiv la obiectivele de finanțare ale firmei din Ungaria, precum și modele de afaceri destinate a fi utilizate pentru “analiza investițiilor actuale ale companiei (..... Ungaria – în speță) și pentru cele planificate în România pentru viitor” și realizarea unei comparații la nivelul Uniunii Europene, urmată de elaborarea unei propuneri de concepție care să poată fi prezentată autorităților competente române. Astfel, rezultă foarte clar faptul că aceste studii nu au nicio legătură cu realizarea obiectivului “Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg.Mureș”, fiind atribuibile Ungaria, reprezentând în fapt costuri ale firmei-mamă din Ungaria.

Așa cum s-a reținut și în actul de control contestat și în prezenta decizie de soluționare a contestației, aceste studii au fost solicitate de ... Ungaria –care a preluat mai multe rețele de termoficare din România – și au un caracter general, reprezentând modele de afaceri și de finanțare efectuate în beneficiulUngaria, acestea fiind deci atribuibile societății din Ungaria. Acest aspect rezultă din cuprinsul Contractului din data de 23.06.2010, unde se precizează că “Modelele vor fi potrivite pentru analiza investițiilor actuale ale companiei și pentru cele planificate în România pe viitor”, fiind astfel stipulată doar o intenție, preconizată a fi materializată în viitor, ca pe lângă destinația acestora, de a fi folosite în scopul analizei investițiilor actuale aleUngaria, acestea să poată fi folosite pentru analiza unor viitoare investiții planificate în Tg. Mureș, Miercurea Ciuc și

Zalău. Totodată, se mai reține că în contractul mai-sus menționat nu se precizează clar repartizarea costului pe fiecare proiect în parte.

Având în vedere cele reținute anterior și întrucât din documentele anexate la contestație nu rezultă că studiile efectuate de Ungaria ar avea o legătură directă cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat între..... Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, se reține că valoarea prestărilor efectuate de Budapesta reprezintă costuri ale societății din Ungaria, care nu pot fi transferate pe obiectivul “Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș”.

Față de cele reținute anterior rezultă că documentele (corespondența electronică derulată cu reprezentanții firmei) prezentate în anexa nr. 8 la contestație nu sunt de natură a justifica faptul că valoarea prestărilor efectuate de, care reprezintă în fapt costuri ale Ungaria, poate fi transferată integral și cu plus valoare pe obiectivul “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”, drept pentru care se rețin ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea serviciilor refacturate de S.C. S.R.L. în sumă de lei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

c) Referitor la serviciile de consultanță facturate de S.C. S.R.L. București, în valoare de lei, refacturate la suma de lei, la soluționarea contestației se rețin cele consemnate în procesul-verbal de control încrucișat încheiat de organele de control la – Sediul permanent, fiind constatate următoarele:

- prestările efectuate de S.C. S.R.L. București s-au concretizat într-un raport în care sunt prezentate: date statistice cu privire la evoluția în perioada 2004-2020 a unor sectoare de activitate din România (agricultură, industrie minieră, construcții, transporturi, comerț), analiza pieței energiei electrice, a pieței energiei “verzi”, a pieței gazelor naturale, a pieței energiei termice, a pieței produselor petroliere din România; previzionări, poziția României raportată la consumul de energie în Europa.

- în situația privind „Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”, costul prestărilor de servicii pentru proiectul „Romania Energy Market 2004-2020” este de lei, față de lei, cât este prevăzut în contractul încheiat cu S.C. S.R.L..

Așa cum s-a constatat și de către organele de inspecție fiscală, studiul anterior prezentat are un caracter general, la nivelul României, fără nici o referire cu privire la sistemul de termoficare din Tg. Mureș.

În contestație petenta invocă faptul că „Pentru intrarea pe piața românească din Tg. Mureș era nevoie de o cunoaștere cât mai corectă a pieții energetice din România... . Cea mai în măsură să aprecieze necesitatea unei cheltuieli și cuantumul ei este doar societatea comercială care plătește cheltuiala... . Tocmai în susținerea acestora în anexa nr. 9

prezentăm declarația dată de administratorul general al societății dl.
“

Declarația prezentată în anexa nr. 9 la contestație, conform căreia dl. susține că „studiul intitulat Energy Market România 2004-2020 a fost utilizat în scopul proiectului Modernizarea sistemului de termoficare a municipiului Tg. Mureș”, nu este în măsură să ateste realitatea celor declarate, respectiv să justifice faptul că valoarea prestărilor efectuate de S.C. S.R.L., care reprezintă costuri ale Ungaria, poate fi transferată integral și cu plus valoare pe obiectivul menționat.

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia serviciile de consultanță facturate de S.C. S.R.L. București au fost necesare în scopul cunoașterii cât mai corecte a pieței energetice din România, aceasta nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care sistemul de termoficare existent în mun. Tg.Mureș, preluat spre exploatare de către S.C. S.A. în baza contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termica din data de 26 octombrie 2010, a fost în mare parte modernizat în perioada precedentă semnării contractului anterior menționat, fiind funcțional la data semnării contractului anterior menționat, din contestație nerezultând care a fost rolul studiului pieței energetice din România asupra funcționării acestui sistem de termoficare existent și funcțional, cu atât mai mult cu cât respectivul studiu prezintă generalități cu privire la piața energetică din România. Ca urmare, simpla invocare a presupusei necesități a respectivului studiu, fără precizarea concretă a rolului acestuia la modernizarea sistemului energetic din mun. Tg.Mureș nu este de natură a combate constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, afirmația unității potrivit căreia „cea mai în măsură să aprecieze necesitatea unei cheltuieli și quantumul ei este doar societatea comercială care plătește cheltuiala” este de natură pur subiectivă și apreciativă, unitatea neprezentând nicio justificare economică a facturii emise de S.C. S.R.L. prin care s-au refacturat serviciile facturate de S.C. S.R.L., în sumă de lei.

Având în vedere cele reținute mai sus și întrucât din documentele anexate la contestație nu rezultă că studiul efectuat de S.C..... S.R.L. are o legătură directă cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat întreUngaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, se reține că valoarea prestărilor efectuate de S.C. S.R.L. București reprezintă costuri ale societății din Ungaria, care nu pot fi transferate pe obiectivul “Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș”, drept pentru care se rețin ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea costurilor refacturate de S.C. S.R.L. în sumă de lei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

d) Referitor la serviciile de consultanță juridică facturate de*Miercurea Ciuc și S.C. SCA București*

La controlul încrucișat efectuat de organele de control la RFV Nyrt – Sediul permanent, s-au constatat următoarele:

- la data de 28.10.2010, SCA Miercurea Ciuc a încheiat cu membrii grupului (S.C. S.R.L. Miercurea Ciuc, S.C.S.A. Zalău, S.C. S.A. Tg. Mureș, S.C. S.R.L. Gheorgheni, S.C. S.A. București, Ungaria) Contractul de avocatură nr.anexa nr.13 la procesul verbal), având ca obiect consultanță juridică, formularea documentelor necesare pentru ORC. Cu ocazia controlului societatea a prezentat 2 facturi emise către S.C. ... S.A. București și factura nr./07.12.2010 în valoare de lei + TVA, emisă către S.A. Tg. Mureș. Întrucât cele două facturi au fost emise direct către societățile din România, acestea nu pot fi considerate elemente de cost pentru prestările de servicii facturate de către Ungaria către S.C. S.R.L. Gheorgheni;

- la data de 17.05.2010, – Sediul permanent a încheiat cu S.C..... SCA București un contract având ca obiect consultanță, respectiv asistență în cadrul proiectului de energie propus de pentru Zalău (anexa nr.14 la procesul verbal).

Cu ocazia controlului au fost prezentate mai multe facturi emise către Ungaria pentru servicii juridice în cadrul grupului, aferente mai multor proiecte (.....), din care servicii aferente proiectelor din Tg. Mureș în sumă de lei, fără ca Ungaria să prezinte pe lângă contract și facturi, alte documente care să justifice natura serviciilor prestate, respective să demonstreze că acestea sunt aferente obiectului contractului încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L..

- valoarea serviciilor de asistență juridică pentru Tg. Mureș, înscrise în facturile emise de este de lei, față de suma de lei înscrisă în situația privind *“Modernizarea sistemelor de încălzire în Tg. Mureș”*.

În contestație petenta recunoaște că serviciile prestate de SCA *Miercurea Ciuc* și facturate către S.A. București și către S.A. Tg. Mureș nu pot fi considerate elemente de cost pentru prestările de servicii facturate de cătreUngaria către S.C. ... S.R.L. Gheorgheni.

De asemenea, în susținerea cauzei, unitatea mai susține că *“În fapt, trebuiau transmise copii asupra facturilor de consultanță juridică acordate de biroul de avocatură Ungaria pentru lunile august, septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010 în cotă de 2% din consultanța lunară acordată pentru întreaga activitate a Ungaria, ca fiind aferentă proiectului Tg. Mureș. În anexa nr. prezentăm facturile emise de biroul de avocatura Ungaria și deconturile de justificare a activității desfășurate pentru proiectul Tg. Mureș.*

Pentru a ne dovedi buna noastră credință în sensul că au fost refacturate doar servicii prestate de subcontractori anexăm în susținerea cauzei încă o serie de documente, în special toată corespondența (anexa nr. 12 la contestație) dusă cu reprezentanții SCA București, pentru implementarea proiectului de investiții din Tg. Mureș. ...De asemenea în anexa nr. 13 se prezintă detalierea facturilor emisă de SCA București, din care rezultă fără echivoc că serviciile de consultanță juridică sunt aferente obiectivului investițional din Tg. Mureș.”

Cu privire la susținerile sus-menționate ale unității, se rețin următoarele aspecte:

- unitatea nu a prezentat în susținerea contestației pe lângă facturi alte materiale care să justifice natura serviciilor prestate (dacă sunt aferente obiectului contractului încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L.);

- facturile prezentate în anexa nr. 11 la contestație sunt în sumă totală HUF (echivalentul a lei), la care prin aplicarea cotei de 2% rezultă suma de lei, față de lei, cât reprezintă costurile cu serviciile juridice;

- în anexele la facturile prezentate în anexa nr. 11 la contestație, la rubrica descrierea serviciului achiziționat, se menționează doar *“asistență juridică”*, fără o detaliere a serviciilor prestate sau vreo referire la proiectul de modernizare a sistemului de termoficare din Tg. Mureș;

- după cum rezultă din precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, e-mail-urile prezentate în anexa nr. 12 la contestație reprezintă corespondența purtată între dl., care este reprezentant al cabinetului de avocatură Ungaria, și reprezentanții S.C.S.C.A. București, referitoare la probleme legate de activitatea curentă (stabilirea de întâlniri, organizarea de ședințe pentru discuții cu privire la: prețul de facturare a serviciilor juridice, preluarea clienților de la Energomur, clauzele contractului de delegare a gestiunii);

- din detalierea serviciilor de asistență juridică cuprinse în facturile emise de S.C... S.C.A. București, prezentate în anexa nr. 13 la contestație, reiese că aceste servicii de consultanță au constatat în *“cercetare juridică și conferință telefonică cu privire la transferul bunurilor”*, *“revizuirea documentației în ceea ce privește acordul de concesiune Tg. Mureș”*, *“...analiza modificărilor propuse de Autoritățile Municipale”*, *“participarea la negocieri privind acordul de concesiune”* etc.

Având în vedere cele reținute anterior, precum și precizările organului de control din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, rezultă că S.C. S.C.A. a prestat servicii juridice legate de preluarea în concesiune a centralelor termice și a clienților Energomur, și nu asistență juridică în legătură cu proiectul *“...lucrări în legătură cu posibila reabilitare a sistemului de termoficare din municipiul Tg. Mureș”*, care reprezintă obiectul contractului nr./20.08.2010.

În același context se mai reține faptul că S.C. S.A. are angajat consilier juridic, printre atribuțiile acestuia, prevăzute în fișa postului, fiind aceea de a acorda asistență juridică societății cu privire la pregătirea noilor proiecte și la derularea activităților de dezvoltare și investiții.

Având în vedere cele reținute mai sus și întrucât din documentele anexate la contestație nu rezultă că serviciile de consultanță juridică facturate de SCA Miercurea Ciuc și S.C. SCA București au o legătură directă cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, se reține că valoarea prestațiilor facturate de S.C. S.R.L. București reprezintă costuri ale societății din Ungaria, care nu pot fi transferate pe obiectivul “Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș”, drept pentru care se rețin ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea prestării serviciilor refacturate de S.C. S.R.L. în sumă delei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, în sumă de lei.

În contestație unitatea susține că diferențele de preț dintre studiile de fezabilitate realizate de și sumele facturate de– Sediul Permanent și S.C. S.R.L. nu au nicio relevanță din punct de vedere al TVA, întrucât toate reprezintă contrapartidă obținută de furnizori de la cumpărători, iar necesitatea și utilitatea cheltuielilor efectuate este un act de decizie managerială care implică administrarea unei gestiuni financiare bune, a unei gestiuni comerciale bune, a unei gestiuni sociale bune.

Din conținutul contestației nu reiese cum înțelege petenta să folosească la soluționarea favorabilă a contestației aceste susțineri întrucât teoretic și practic (înregistrarea) suportarea unor cheltuieli exagerate de către S.C. S.A. față de costurile reale ale serviciilor efectiv prestate de Kft. Ungaria nu poate fi rentabil pentru contestatoare.

De asemenea, petenta mai afirmă că, potrivit literaturii de specialitate, o acțiune este normală dacă se concretizează într-o contrapartidă pentru întreprindere, iar în speță scopul obținerii contrapartidei a fost atins prin preluarea centralelor termice din Tg.Mureș, la data de 30.11.2010, și administrarea lor într-un mod mult mai eficient pentru oraș și rentabil pentru S.C. S.A.

Referitor la aceste susțineri se reține că ridicarea nejustificată a costurilor nu are cum să conducă la o administrare mai eficientă sau la o rentabilitate sporită pentru întreprindere, ci din contră: majorarea nejustificată a prețului nu poate avea ca efect decât o scădere a rentabilității întreprinderii. Ca urmare, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei afirmațiile petentei potrivit cărora necesitatea și utilitatea cheltuielilor efectuate reprezintă “un act de gestiune managerială, care implică

administrarea unei gestiuni financiare bune, a unei gestiuni comerciale bune, a unei gestiuni sociale bune”, întrucât modul în care a acționat petenta demonstrează tocmai contrariul celor afirmate de către aceasta în susținerea cauzei.

Astfel, majorarea nejustificată a costurilor, ca urmare a interpunerii în lanțul tranzacțional a unor “parteneri contractuali”, s-ar putea aprecia ca fiind în scopul de a se întrerupe relațiile de afiliere între partenerii de fapt (RFV Ungaria și S.C. S.A.).

În același context, este nejustificată afirmația unității potrivit căreia scopul său este obținerea unei gestiuni comerciale, financiare și sociale bune în condițiile în care, așa cum a rezultat din actele atacate și din cele reținute în prezenta decizie de soluționare a contestației, diferența de preț dintre studiile de fezabilitate realizate de Ungaria și sumele facturate de – Sediul Permanent și S.C. S.R.L. este foarte mare.

De altfel în contestație, prin exprimarea punctului de vedere referitor la “diferențele de preț între studiile de fezabilitate prestate de NASCO și sumele facturate de ... – Sediul Permanent și S.C. S.R.L.” unitatea recunoaște faptul că S.C. S.R.L. nu au prestat niciun serviciu în beneficiul petentei, ci doar au refacturat anumite servicii.

e) Referitor la cheltuielile cu salariile în cuantum de lei, menționate în situația “*Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș*” ca și activități efectuate de personalul de specialitate din cadrul Ungaria, petenta susține că “*...toate persoanele menționate în anexă ca fiind aferente proiectului din Tg. Mureș au desfășurat activitate atât în România, ceea ce explică numărul de zile detașate, dar și în Ungaria ceea ce explică numărul total de zile dedicate de aceste persoane pentru proiectul din Tg. Mureș. În susținerea acestor argumente prin prezenta contestație mai prezentăm detaliat pe fiecare persoană desemnată să presteze muncă pentru proiectul din Tg. Mureș, adevărurile (anexa nr. 14) cu numărul de ore prestate pentru proiect și perioada prestată.*”

Așa cum s-a reținut și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală contestat, documentele justificative aferente elementelor de cost salarii și cheltuieli de călătorie nu au fost prezentate separat pentru cele două contracte (Contract din data de 25.08.2010 - Modernizarea sistemului de termoficare din Tg. Mureș, respectiv Contract din data de 20.07.2010 - Modernizarea sistemului de termoficare din Zalău).

În situația “*Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș*” se menționează un număr de 14 persoane care, potrivit foilor de prezență, nu au avut zile de delegare, precum și persoane care figurează cu mai multe zile de delegare (789 zile) decât cele înscrise în foile de prezență (140 zile) (anexa nr.15 la procesul verbal).

Se mai reține faptul că, din foile de prezență transmise de Ungaria a rezultat doar numărul de zile de delegare la general pentru

anumite persoane (140 zile), fără a exista un alt document din care să se identifice destinația de delegare, respectiv numărul de zile pe fiecare locație în parte, având în vedere faptul că Ungaria are proiecte de investiții în derulare în Zalău, Gheorgheni, Tg. Mureș, București, Miercurea Ciuc.

Adeverințele prezentate în anexa nr. 14 la contestație nu sunt semnate nici de angajator, nici de angajați, și nu reprezintă documente justificative care să ateste faptul că angajații respectivi au desfășurat în Ungaria activități legate de proiectul „Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”.

Totodată unitatea verificată nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației vreun material documentar de specialitate (studii, rapoarte, situații de lucrări, proiecte tehnice) în legătură cu modernizarea sistemului de termoficare din Tg. Mureș, care să fie întocmit și semnat de către vreuna din persoanele enumerate în situația “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”.

Astfel, documentele prezentate de unitate nu probează realitatea *efectuării acestor prestări de servicii* pe o perioadă de 789 zile (140 zile de delegare+ 649 zile la sediul din Ungaria), prestări a căror valoare facturată este în sumă de lei. Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că, potrivit datelor din Bilanțul contabil și raportul de audit întocmit pentru anul 2010 (**anexa nr.16** la actul de control) al societății Ungaria (actuala E-Star Budapest), făcut public pe Internet, numărul mediu de salariați în 2010 este de 19, iar cheltuielile cu salariile pe 2010 sunt în sumă totală de mii forinți (~..... ei), cu mult mai mici decât suma încrisă în situația “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”, în cuantum de lei.

Având în vedere cele reținute anterior și întrucât documentele prezentate de unitate în susținerea cauzei nu demonstrează faptul că serviciile în cauză ar avea legătură cu obiectul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, se reține că suma de lei, reprezentând cheltuieli cu salariile cuprinse în factura nr./24.01.2011, nu pot fi considerate ca fiind aferente lucrărilor de modernizare a sistemului de termoficare din Tg.Mureș. Ca urmare, se reține ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea costurilor refacturate de S.C.S.R.L. în sumă de lei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

f) Referitor la cheltuielile de deplasare în cuantum de lei, menționate în situația “Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș” ca și activități efectuate de personalul de specialitate din cadrul Ungaria, petenta invocă următoarele: „...prezentăm detaliat pe fiecare persoană desemnată să presteze muncă pentru proiectul din Tg. Mureș, Procese

verbale (anexa nr. 16 la contestație) ale fiecărei persoane în parte în care sunt menționate numărul de ore și costurile efectuate cu prestarea muncii, precum și documentele justificative a costurilor de deplasare (cazare, masă, transport).”

Așa cum s-a reținut și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală contestat, o parte din facturile reprezentând contravaloarea biletelor de avion (anexa nr. 17 la contestație) au fost emise de către Ungaria (în valoare de aproximativ lei), iar o parte au fost emise de către Malev ZRT Ungaria (aproximativ lei) pentru un număr de 10 persoane înscrise în situația *“Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”*, unitatea verificată nedefalcând pe cele două contracte (Tg. Mureș și Zalău) aceste cheltuieli de transport.

Din analiza proceselor-verbale prezentate în anexa nr. 16 la contestație se reține că acestea nu sunt semnate nici de angajator, nici de angajați și nu reprezintă documente justificative care să ateste faptul că angajații respectivi au desfășurat activități legate de proiectul *„Modernizarea sistemelor de încălzire Tg. Mureș”*.

Având în vedere cele reținute mai sus și întrucât documentele prezentate de unitate în susținerea cauzei nu demonstrează faptul că aceste cheltuieli de deplasare ar avea legătură cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv *„Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”*, se reține că suma de lei, reprezentând costuri cu deplasările cuprinse în factura nr./24.01.2011, nu pot fi considerate ca fiind aferente lucrărilor de modernizare a sistemului de termoficare din Tg.Mureș. Ca urmare, se rețin ca neîntemeiate susținerile petentei referitoare la necesitatea costurilor refacturate de S.C. S.R.L. în sumă de lei și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

La art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: ***“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”***

De asemenea, la art. 7 alin. (2) din același act normativ se prevede: ***„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”***

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior citate se reține că legiuitorul a atribuit organului fiscal exercitarea dreptului de apreciere a

relevanței stărilor de fapt fiscale, precum și dreptul de a exercita un rol activ în stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabililor, prin analizarea tuturor informațiilor, documentelor și circumstanțelor edificatoare.

În speță, în aplicarea principiului exercitării rolului activ, anterior enunțat, legiferat de Codul de procedură fiscală, prin verificarea atât a documentelor și activităților contestatoarei, cât și a documentelor și activității partenerilor contractuali ai acesteia (S.C. S.R.L. și-Sediul Permanent) – prin controalele încrucișate –, organul de inspecție fiscală a analizat toate documentele și circumstanțele edificatoare speței supuse analizei, iar în exercitarea dreptului său de apreciere, pe baza constatărilor complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, a adoptat soluția legală prevăzută de art. 11 din Codul fiscal, procedând la reîncadrarea tranzacției consemnate în factura nr. /24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L., pentru a reflecta conținutul economic real al acesteia.

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate, afirmația petentei potrivit căreia valoarea prețului nu reprezintă un motiv pentru anularea dreptului de deducere a TVA nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației întrucât printre considerentele care au la stat la baza deciziei organelor de control de a reîncadra operațiunea consemnată în factura nr. /24.01.2011 a fost și faptul că valoarea prețului a fost nejustificat de mare.

Afirmația unității potrivit căreia cea mai în măsură să aprecieze necesitatea unei cheltuieli și quantumul ei este doar societatea comercială care plătește cheltuiala respectivă poate fi reținută numai în măsura în care aceste costuri sunt justificate, în caz contrar organul de control având obligația de a examina toate elementele necesare pentru stabilirea situației de fapt reale, iar în situația în care unitatea nu justifică efectuarea costurilor respective ca fiind aferente desfășurării activității existând soluția legală prevăzută la art. 11 din Codul fiscal, pe care organul de control o poate adopta în exercitarea dreptului său de apreciere a relevanței stărilor de fapt fiscale, de a reconsidera tranzacția, în scopul identificării scopului economic al acesteia.

Față de cele reținute anterior, având în vedere că documentele prezentate de unitate la contestație și susținerile acesteia nu justifică scopul economic al operațiunilor refacturate de BCM și nu demonstrează existența unei contrapartide economice pentru S.C. S.A., în mod corect organele de control au procedat la reîncadrarea scopului economic al operațiunilor consemnate în factura nr. /24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L., constatând că singurul element de cost real care se justifică a fi aferent lucrărilor de modernizare a sistemului de termoficare din Tg.Mureș este studiul de fezabilitate realizat de Ungaria, în valoare de lei, TVA aferentă fiindlei.

Având în vedere cele de mai sus, susținerea unității potrivit căreia în mod eronat organele de control au considerat că sunt aplicabile prevederile art. 11 din Codul fiscal și că unitatea nu avea dreptul să deducă TVA aferentă serviciilor facturate de S.C. S.R.L., întrucât factura a fost emisă de furnizor pentru servicii contractate care au fost destinate desfășurării activității S.C. S.A., nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia aplicabilitatea art.11 din Codul fiscal este strict condiționată de faptul că o tranzacție fie nu are un scop economic, fie nu reflectă conținutul economic, aceasta nu este de natură să conducă la soluționarea favorabilă a contestației întrucât tocmai aceste aspecte au fost constatate și de către organele de control, respectiv faptul că factura în cauză nu reflectă conținutul economic al serviciilor, valoarea reală a acestora fiind mult mai mică decât valoarea serviciilor refacturate de S.C. S.R.L.

În contestație petenta critică decizia luată de organul de control, de aplicare a prevederilor art. 11 din Codul fiscal, afirmând că nu există nicio relație de afiliere între S.C. S.R.L. și Budapesta, nici între S.C. S.R.L. și S.C. S.A.

Referitor la aceste aspecte sesizate de petentă, se reține că organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal datorită faptului că, din analiza tuturor documentelor prezentate de unitate a rezultat că serviciile respective erau cu caracter foarte general, neavând nicio legătură directă cu obiectul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., și chiar mai mult, întrucât au constatat că prețurile serviciilor refacturate erau majorate nejustificat, precum și pentru faptul că au constatat existența relației de afiliere între Budapesta – societatea mamă (în calitate de subantreprenor pentru S.C. S.R.L.) – care deține 99,99% din capitalul social al petentei și S.C. S.A. (în calitate de beneficiar final al serviciilor prestate de Budapesta și refacturate de S.C. S.R.L.).

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia “prin raportare la obligația strict stabilită de legiuitor în sarcina persoanei impozabile – de deducere a TVA dacă achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile – în speță se relevă buna-credință a S.C. S.A., în sensul că societatea a respectat prevederile legale în materie de exercitare a dreptului de deducere a TVA, neavând intenția de a se sustrage plăților datorate bugetului de stat”, aceasta nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin deducerea și solicitarea la rambursare a TVA aferentă unor operațiuni care, practic, nu au legătură cu obiectul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L. („Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de

termoficare a orașului Tg.Mureș”), petenta demonstrează contrariul celor afirmate de ea.

În contestație unitatea susține că îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere, argumentând că achizițiile efectuate sunt destinate operațiunilor taxabile, că operațiunile realizate de către aceasta sunt taxabile, invocând prevederile art. 145 și 146 din Codul fiscal.

La art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează că *orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile*, iar la art. 146 din același act normativ se prevăd următoarele:

„(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Așa cum rezultă din cuprinsul prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, referitoare la exercitarea dreptului de deducere, persoanele impozabile exercită dreptul de deducere 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.

Referitor la serviciile facturate de S.C. S.R.L., așa cum s-a reținut atât în raportul de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, cât și în prezenta decizie de soluționare a contestației, unitatea nu a probat realitatea efectuării prestărilor de servicii în beneficiul său, iar cu privire la lucrările efectuate de subantreprenori, cu excepția Ungaria, S.C. S.A. nu a putut face dovada că au legătură cu obiectul contractului, respectiv cu efectuarea studiului de fezabilitate privind posibila modernizare a sistemului de energie termică din Tg. Mureș.

Din analiza dosarului contestației se mai reține că societatea realizează operațiuni taxabile din activitatea de furnizare de energie termică începând cu data preluării în concesiune a centralelor termice, la data preluării acestea fiind toate funcționale, iar potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, până în prezent achizițiile de servicii de la S.C. S.R.L. nu s-au concretizat în lucrări de investiții sau reabilitări ale acestor centrale. Astfel, se poate concluziona că studiile prezentate de petentă nu își justifică necesitatea pentru exploatarea sistemului de termoficare deja existent și funcțional în municipiul Tg.Mureș.

Ca urmare a celor reținute mai sus, este nejustificată afirmația unității potrivit căreia prestările de servicii executate pentru activitățile din România au fost refacturate de Sediul Permanent al către S.C.

S.R.L. deoarece sunt aferente activității de implementare a derulării activității de producere și distribuție a agentului termic către locuitorii orașului Tg.Mureș de către S.C. S.A.

Referitor la susținerea unității potrivit căreia aceasta realizează doar operațiuni taxabile pentru care aplică cota de TVA de 24%, constând în prestări de servicii de natura furnizării de energie termică către consumatorii finali, aceasta nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, cu excepția studiului de fezabilitate întocmit de Ungaria, celelalte servicii refacturate de S.C. S.R.L. nu au o legătură directă cu obiectul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”. De altfel, organele de control nu au constatat că unitatea nu ar beneficia de dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de materii prime (gaz, apă etc.) necesare pentru producerea agentului termic destinat consumatorilor finali, care au o legătură directă și interdependentă cu procesul de furnizare a energiei termice. Ca urmare, afirmația de mai sus a unității nu este de natură a justifica în niciun fel legătura dintre studiile întocmite de subantreprenori în beneficiulUngaria și exploatarea efectivă a centralelor termice.

În contextul de mai sus, se reține ca neîntemeiată și afirmația unității potrivit căreia serviciile de implementare a investiției de „modernizare a sistemului de termoficare Tg.Mureș” au fost achiziționate în mod transparent, acestea fiind utilizate efectiv în procesul de producție desfășurat conform obiectului de activitate (producerea și livrarea de agent termic).

În ceea ce privește invocarea de către unitate a faptului că prin inspecțiile fiscale derulate de organele de control ale D.G.F.P. Harghita și D.G.F.P. Sălaj la celelalte societăți din România care au achiziționat servicii de aceeași natură de la același furnizor nu au fost constatate aspecte de nelegalitate a tranzacțiilor, aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât ipoteza lansată de petentă nu este de natură a conduce la concluzia că celelalte organe de control ar fi procedat corect sau că D.G.F.P. Mureș ar fi procedat greșit cu ocazia prezentei verificări.

În susținerea afirmației de mai sus petenta anexează la contestație copii ale actelor administrativ fiscale emise de D.G.F.P. Sălaj ca urmare a inspecției fiscale desfășurate la S.C. ... S.R.L. Zalău, referitor la care se impun următoarele precizări:

- prestările de servicii facturate de către S.C..... S.R.L. către S.R.L. Zalău în valoare de lei cu TVA aferentă de lei (pentru obiectivul Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Zalău) nu au fost prestate efectiv de către S.C. S.R.L., acestea fiind doar

refacturate de aceasta, în fapt fiind achiziționate de laBudapesta la valoarea de lei, aspecte constatate cu ocazia controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție la ...Sediul Permanent Tg. Mureș;

- organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al Sediul Permanent explicații scrise și documente cu privire la justificarea realizării prestărilor de servicii de către Sediul Permanent, atât pentru obiectivul Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Tg. Mureș cât și pentru obiectivul Modernizarea sistemului de termoficare al mun. Zalău, însă documentele justificative aferente elementelor de cost nu au fost prezentate separat pentru cele două contracte (Contract din data de 25.08.2010 - Modernizarea sistemului de termoficare din Tg. Mureș, respectiv Contract din data de 20.07.2010 - Modernizarea sistemului de termoficare din Zalău);

- din conținutul raportului de inspecție întocmit de D.G.F.P. Sălaj (anexa nr. 18 la contestație) reiese că nu s-a solicitat control încrucișat la furnizorul S.C. S.R.L., pentru verificarea justificării prestării efective a acestor servicii, respectiv a provenienței lor.

În contestație petenta mai afirmă că organele de inspecție fiscală ale D.G.F.P. Harghita, în urma controlului încrucișat desfășurat la sediul S.C.S.R.L., „au stabilit că în mod corect furnizorul a refacturat serviciile facturate de către Sediul Permanent, ceea ce demonstrează că prețul facturat societății contestatoare este corect determinat reprezentând contrapartida obținută la nivelul costurilor efectuate pentru prestarea serviciilor”.

Referitor la această susținere a contestatoarei se reține că, prin adresa nr./22.03.2011 a D.G.F.P. Mureș – A.I.F., s-a solicitat D.G.F.P. Harghita efectuarea unui control încrucișat la S.C. S.R.L. Gheorgheni, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor consemnate în factura nr./24.01.2011 emisă de către S.C. S.R.L. Gheorgheni, în baza contractului de antrepriză nr./20.08.2010, însă în Procesul verbal de control încrucișat nr./11.04.2011, încheiat de D.G.F.P. Harghita, **organele de control nu s-au pronunțat cu privire la stabilirea corectă a prețului serviciilor sus-menționate și nu au tratat aspecte vizând realitatea acestor servicii.**

Ca urmare, susținerea de mai sus a S.C. S.A. nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere cele prezentate în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, **se concluzionează următoarele:**

Sucesiunea operațiunilor derulate între persoanele afiliate și S.C. ... S.R.L. se prezintă astfel:

1. **S.C. S.A.**, în calitate de **beneficiar**, încheie cu **S.C. S.R.L.**, în calitate de **antreprenor**, contractul de antrepriză nr. .../20.08.2010

pentru execuția unor lucrări în legătură cu posibila modernizare a rețelei de termoficare din municipiul Tg.Mureș.

2. S.C. S.R.L., în calitate de **antreprenor** al S.C. S.A., încheie cu societatea-mamă a contestatoarei, care este firma Ungaria, în calitate de **prestator**, contractele de prestări servicii nr./23.01.2011 privind executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei municipale de termoficare a municipiilor Tg.Mureș și Zalău

3..... Ungaria (care **deține 99,99% din capitalul social al S.C. S.A.) a executat o parte din lucrările ce urmau a fi realizate pentru beneficiarul final S.C. S.A.** (prin intermediul S.C. S.R.L.), o parte din lucrări fiind subcontractate unor firme din România și Ungaria.

4. Prestările de servicii care fac obiectul contractelor încheiate de S.C. S.R.L. cuUngaria (potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al – Sediul Permanent al organelor de inspecție fiscală în urma controlului încrucișat efectuat la această societate) au fost realizate de următoarele firme:

- **prestări în valoare de lei** (salarii de lei + cheltuieli deplasare de lei) au fost realizate de către personalul calificat din cadrulUngaria ;

- prestări în valoare de lei au fost realizate în subantrepriză, de alte societăți Budapesta, Budapesta, S.C. S.R.L. București, S.C..... SCA Miercurea Ciuc și S.C..... SCA București).

5..... – **Sediul Permanent**, în calitate de **prestator**, facturează către S.C. S.R.L. (**antreprenor** al S.C. S.A. – care este **beneficiar final**) serviciile prestate de Ungaria și de subantreprenorii ... Budapesta,Budapesta, S.C. S.R.L. București, S.C..... SCA Miercurea Ciuc și S.C..... SCA București, prin facturile nr...../14.01.2011 (emisă pentru valoarea de lei + TVA de lei) și nr./14.01.2011 (emisă pentru valoarea de lei + TVA de lei).

6. S.C. S.R.L., în calitate de **antreprenor**, **refacturează** către **S.C. S.A. (beneficiar)** serviciile prestate efectiv de **Ungaria (prestator)** și de subantreprenorii acesteia, prin factura nr./24.01.2011, emisă pentru valoarea de lei + TVA de lei.

Din lanțul tranzacțional descris anterior rezultă calitatea fiecărui partener la operațiunile descrise, astfel: S.C. S.A. este **beneficiar**, Ungaria este **“prestator efectiv”**, iar S.C. S.R.L. are calitatea de **antreprenor**, fiind evident faptul că “prestatorul efectiv” și beneficiarul final sunt persoane afiliate, Ungaria deținând 99,99% din capitalul social al S.C. S.A.

Din dosarul contestației și din susținerile petentei nu rezultă motivele pentru care MS a contractat serviciile cu BCM în condițiile în

care, din documentele prezentate organelor de control și organelor de soluționare a contestației a rezultat că toate lucrările refacturate de BCM (în calitate de antreprenor) au fost realizate efectiv de societatea-mamă a, care este Ungaria și de societățile cu care Ungaria a încheiat contracte de subantreprenariat.

Cu alte cuvinte, se reține că firma-mamă din Ungaria realizează prestări în beneficiul firmei-pui din România, însă nu le facturează direct către aceasta, întrucât este evident că valoarea facturată a acestor servicii este mult mai mare decât valoarea reală, și ar fi incidente prevederile legale la persoane afiliate. Drept urmare, în loc ca firma-mamă din Ungaria să refactureze către firma-pui din România serviciile realizate de ea însăși și serviciile care i-au fost prestate de diverși subantreprenori, aceasta mai interpune în lanțul tranzacțional încă o firmă - S.C. S.R.L. -, ca aceasta din urmă să refactureze apoi către beneficiarul final (S.C. S.A.) valoarea serviciilor executate de prestatori.

Astfel, în condițiile în care S.C. S.A. – în calitate de persoană afiliată cu Ungaria – a concesionat de la Primăria Tg. Mureș un număr de 15 centrale termice, în scopul exploatării acestora, ținând cont de faptul că serviciile respective au fost realizate în fapt de Ungaria, nu rezultă scopul economic al S.C. S.A. de a implica în procesul de modernizare a sistemului de termoficare din Tg.Mureș pe S.C. S.R.L., atâta vreme cât, așa cum s-a demonstrat mai sus, toate serviciile au fost prestate de alte firme decât S.C. S.R.L.

Ca urmare, rezultă fără putință de tăgadă faptul că S.C. S.R.L. nu are niciun rol activ în derularea investițiilor realizate de S.C. S.A.

Starea de fapt reflectată de elementele anterior menționate, pune în evidență faptul că valoarea serviciilor care fac obiectul contractului încheiat de S.C. S.A. cu S.C. S.R.L. Gheorgheni a fost majorată semnificativ fără vreo justificare economică, prin tranzacționări între diferite verigi, firmele din lanțul tranzacțional fiind afiliate la momentul efectuării operațiunilor (..... Budapesta și S.C. S.A.).

În baza celor consemnate anterior, în mod corect la control s-a concluzionat că în cauză sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră **„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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”**.

Prin dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, legiuitorul a atribuit organelor fiscale dreptul de a analiza orice

operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al realității economice a tranzacției.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art. 11 din Codul fiscal, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea operațiunii facturate de BCM prin factura nr. .../24.01.2011, prin acceptarea ca având conținut economic real doar a serviciilor în sumă de lei, reprezentând contravaloarea studiului de fezabilitate efectuat de Ungaria, și prin neluarea în considerare a operațiunilor în sumă delei, referitor la care în prezenta decizie de soluționare a contestației s-a reținut că nu au o legătură directă cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”.

În consecință, rezultă că prețul serviciilor reflectat în factura nr./24.01.2011 emisă de S.C. S.R.L., în cuantum de lei, nu are o legătură directă cu obiectivul contractului de prestări servicii încheiat între Ungaria și S.C. S.R.L., respectiv „Executarea unor activități legate de posibila modernizare a rețelei de termoficare a orașului Tg.Mureș”, singurul element de cost care se justifică a fi aferent contractului de prestări servicii anterior menționat fiind studiul de fezabilitate realizat de Ungaria, în valoare de lei.

Ca urmare, întrucât nici cu ocazia controlului și nici până la data soluționării contestației petenta nu face dovada că serviciile respective, în sumă de lei (TVA aferentă fiind în sumă de lei) au fost prestate în beneficiul S.C. S.A., societatea nu poate beneficia de prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la deducerea TVA în sumă de lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că prețul serviciilor, reflectat în factura emisă de S.C. S.R.L., în cuantum de lei (T.V.A. aferentă fiind în sumă de lei), a fost majorat nejustificat cu suma de lei (..... lei reprezentând valoarea facturii, fără TVA - lei reprezentând valoarea studiului de fezabilitate realizat de NASCO, fără TVA), rezultând o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 24%) pentru care unitatea nu are drept de rambursare, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor servicii de cazare și reparații auto, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv TVA în sumă delei, aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice, contestate de unitate, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații în condițiile în care

prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În perioada noiembrie 2010 – ianuarie 2011, în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală, S.C. S.A. a achiziționat servicii pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, în condițiile în care achizițiile respective nu au legătură cu activitatea sa economică (servicii de cazare în Tg.Mureș pentru un angajat, reparații mașina închiriată).

Având în vedere că bunurile achiziționate nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ca urmare, în conformitate cu prevederile art. 137 și 140 din Codul fiscal, la control s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, în luna decembrie 2010, S.C..... S.A. a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice, în baza facturii fiscale nr. /15.12.2010 emisă de S.C. S.R.L. Tg. Mureș, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, organele de control au constatat că unitatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei.

În consecință, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat că unitatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei (..... lei + lei).

Referitor la aceste obligații fiscale, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată constatările organelor de control.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

Iar la pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, se stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării."

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatorul trebuie să menționeze atât motivele

de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Față de cele reținute anterior, întrucât societatea nu aduce niciun argument în susținerea contestației referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste taxa pe valoarea adăugată în suma de mai sus, se va **respinge** contestația formulată de S.C. S.A. **ca nemotivată** pentru T.V.A. în sumă delei.

În consecință, având în vedere constatările redată la pct. 1, 2 și 3 de mai sus, în mod corect organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei de la pct. 1. + lei de la pct. 2. + lei de la pct. 3.), drept pentru care contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de lei și nemotivată pentru TVA în sumă de lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.A. din Tg.Mureș** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. S.A. din Tg.Mureș** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,