



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel. : 021/ 319.97.54
Email: contestatii.anaf @ anaf.ro

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

DECIZIA NR. 000/11.2019
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X, înregistrată la
Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției
Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2019

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 000/2019, asupra contestației formulate de societatea X, împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei - impozit pe profit;
- 000 lei - TVA;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentand diminuarea pierderii fiscale;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- 000 lei dobanzi aferente TVA,
- 000 lei penalitati aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea X.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de 11.09.2019, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 000/2019 emise de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

1. Prezentarea situatiei de fapt si a actelor contestate:

- prin Decizia nr.000/2019 s-a dispus desființarea partiala a Deciziei de impunere nr.000/2018 pentru suma de 000 lei, reprezentand impozit pe profit in suma de 000 lei si TVA in suma de 000 lei, a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 pentru cheltuielile in suma de 000 lei, precum si a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr.000/2018 pentru accesoriile in suma de 000 lei;

- in urma reanalizarii situatiei de fapt, organele de inspectie fiscala au emis o noua decizie de impunere prin care s-a constatat ca unele cheltuieli realizate de societatea X, provenite din serviciile de consultanta prestate de societățile A, B si C, nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate deductibile;

- concluzia la care au ajuns organele de inspectie fiscala este neintemeiata.

2. Regimul juridic privitor la deducerea cheltuielilor realizate pentru serviciile de consultanta:

- in ceea ce priveste impozitul pe profit, normele care reglementeaza regimul fiscal pentru perioada 2011-2015 sunt cele prevazute la art.21 alin.2 lit.i si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, iar incepand cu anul 2016 cele prevazute la art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.13 alin.1 lit.c

si lit.k din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, societatea indeplineste conditia de fond si forma prevazuta la art.145 alin.2 lit.a si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dispozitii legale care au fost preluate si prin prevederile art.297 alin.4, respectiv art.299 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care reprezinta transpunerea in legislatia nationala a art.168 si art.178 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugata;

- societatea X detine si a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative ce dovedesc atat prestarea efectiva a serviciilor cat si legatura directa a acestora cu activitatea economica desfasurata de societate, toate serviciile prestate de consultanti fiind desfasurate in scopul operatiunilor taxabile ale contestatarei.

3. In mod nejustificat nu au fost admise ca fiind cheltuieli deductibile in vederea stabilirii profitului impozabil sumele platite de societatea X pentru serviciile prestate de societatea A:

- organele de inspectie fiscala au depasit limitele impuse prin Decizia nr.000/2018, intrucat analiza trebuia sa fie limitata strict la necesitatea serviciilor si nu la existenta lor;

- societatea X a prezentat documente care atesta ca serviciile au fost efectiv prestate de societatea A, respectiv: contractul in baza caruia au fost prestate serviciile si raportul intocmit de furnizor in baza contractului mentionat;

- din raportul complex intocmit de societatea A rezulta ca au fost realizate toate serviciile contractate, inclusiv analizele privind societățile D și E si indicarea optiunilor pe care le avea societatea D in vederea realizarii fuziunii;

- serviciile prestate au implicat asigurarea consultantei si asistentei in analiza financiara in vederea unei posibile fuziuni a societăților D si E, fiind in beneficiul activitatii societății X, intrucat s-a evaluat oportunitatea acestei fuziuni;

- organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de complexitatea analizei realizate de prestator pentru a vedea in ce masura ar fi benefica o fuziune intre societatea D si societatea E, iar faptul ca societatea D avea acces la anumite informatii brute privind unii indicatori economici si financiari ai societății E nu poate sa conduca la concluzia ca analiza efectuata de societatea A nu era necesara;

- sustinerea echipei de inspectie fiscala ca societatea X avea personalul necesar pentru analiza economico -financiara este neintemeiata, intrucat o asemenea analiza nu putea fi realizata decat de o entitate specializata in investitii, nicidecum de departamentele din cadrul societății D care aveau competente economice, dar nu cele necesare unei analize de acest nivel;

- legislatia fiscala nu conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor de consultanta intr-un domeniu de lipsa expertizei specifice in acel domeniu in cadrul companiei care a contractat serviciul de consultanta, ca indicator al necesitatii achizitionarii serviciului de consultanta;

- decizia de a incheia contractul de consultanta cu societatea A nu a fost luata de catre conducerea societății D, ci de catre actionarii acesteia, printre care si statul roman;

- actionariatul a decis, conform reglementarilor statutare, alegerea, in baza unui proces de licitatie, a unui consultant extern specializat, cu expertiza recunoscuta international, a carui opinie sa asigure atat calitatea analizei, cat si independenta fata de toate partile implicate in proces.

4. In mod nejustificat nu au fost admise ca fiind cheltuieli deductibile in vederea stabilirii profitului impozabil sumele platite de societatea X pentru serviciile prestate de societatea C:

-organele de inspectie fiscala nu au negat faptul ca suma platita de societatea X catre societatea C are la baza un contract si ca serviciile au fost efectiv prestate, ci sustin faptul ca prestarea serviciilor nu era necesara in scopul desfasurarii activitatii;

- societatea C a realizat pentru societatea X un complex de “*due dilligence*” comercial, operational, contabil si juridic in vederea realizarii operatiunilor imobiliare, analiza diferita de cea efectuata de societatea de consultanță in cadrul proiectului analizat, cu alte obiective fata de aceasta;

- cheltuielile efectuate pentru realizarea acestui *due dilligence* se incadreaza in scopul desfasurarii activitatii economice a societății X;

- legea fiscala in mod rational nu impune o limitare a numarului de servicii de consultanta intr-un domeniu pentru a asigura deductibilitatea cheltuielilor, nu mentioneaza ca o analiza este suficienta pentru a raspunde necesitatii de consultanta a societatii si ca o analiza la o alta analiza ar insemna ca a doua analiza nu isi mai justifica necesitatea si implicit atrage nedeductibilitatea fiscala;

- analiza independenta realizata de societatea C a asigurat pentru toti actionarii societatii vizibilitate si incredere in calitatea procesului de vanzare a portofoliului de imobile si posibilitatea de a lua o decizie privind continuarea procesului in forma initiala sau modificarea acestuia in functie de anumite elemente semnalate de o astfel de analiza independenta.

5. In mod nejustificat organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile si nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA pentru sumele platite de societatea X pentru serviciile prestate de societatea B:

5.1 Proiectul nr.000 -H:

- organele de inspectie fiscala au acceptat faptul ca societatea X a prezentat livrabilele furnizate de societatea B in urma prestarilor de servicii, dar au sustinut ca Documentul final nu este suficient de detaliat ori de particular pentru a proba necesitatea prestarii serviciilor in folosul operatiunilor desfasurate de societatea X;

- prin proiectul H au fost reorganizate procesele interne, de la regandirea abonamentelor oferite clientilor pana la crearea unui nou format de factura care sa corespunda cerintelor legale si buneii intelegeri a costurilor platite de clienti catre societatea D;

- cu sprijinul serviciilor de consultanta oferite de societatea B in cadrul proiectului H, societatea D a implementat noi modele de business in activitatea sa, astfel Documentul final este structurat in 5 mari capitole: simplificarea produselor si a implementarii IT aferente, optimizarea organizarii si proceselor PM, reprojectarea facturii, asigurarea si monitorizarea impactului si implementare si etape urmatoare;

- in mod neintemeiat au fost eliminate de la deducere la calculul impozitului pe profit cheltuielile aferente serviciilor prestate de societatea B in cadrul proiectului H avand in vedere ca: serviciile au fost realizate in baza unui contract, societatea a prezentat livrabilele furnizate de societatea B, iar din Documentul final rezulta atat prestarea serviciilor cat si necesitatea acestora in scopul desfasurarii activitatii.

5.2. Proiectul nr.000-I:

- societatea B a asigurat in cadrul acestui proiect respectarea regulilor stricte de pastrare a confidentialitatii, cat si impartialitatea in identificarea valorii adaugate ca urmare a integrarii pentru companiile D si E, obiectul contractului incheiat cu furnizorul fiind cresterea eficientei activitatilor comune a celor doua societati;

- proiectul a fost finalizat cu succes si a stat la baza integrarii operationale a celor doua companii in anii 2013-2014, urmate de rebranding-ul acestora in societatea X;

- societatea B a prezentat un Raport final din care rezulta faptul ca serviciile au fost prestate efectiv de catre consultant si ca acestea erau necesare desfasurarii activitatii intrucat vizau toate ariile de activitate: lantul de aprovizionare, comercial, tehnic, IT, finante.

5.3. Proiectul nr.000-J:

- serviciile au fost prestate in baza contractului nr. incheiat in 2012 si a vizat imbunatatirea proceselor interne de instalare a serviciilor catre clienti si de remediere a defectiunilor de functionare aparute in urma proiectarii noilor procese;

- proiectul a fost implementat cu succes pana la sfarsitul anului 2012 si a condus la cresterea satisfactiei clientilor societatea D cu serviciile oferite si la o crestere a eficientei interne a companiei;

- serviciile au vizat imbunatatirea eficacitatii operationale pe tot fluxul de procese incepand cu generarea ordinului de facturare, pana la remedierea erorilor si defectiunilor semnalate de clienti si au avut in vedere stabilizarea proceselor implementate in baza programului H;

- rezultatele si concluziile proiectului au fost consemnate in documentul "Programul J 2012-2013 Imbunatatirea eficacitatii operationale prin ordinele de facturare si remedierea erorilor", dar societatea B a pregatit si alte documente pe parcursul derularii proiectului, fiind atasat la contestatie si documentul "J Program 2012-2013 Improve Operational Effectiveness through Order to Bill, and Fault to Repair", acesta fiind livrabilul final al proiectului J.

5.4. Proiectul nr.000: Contractul de prestari servicii nr.000/2013:

- serviciile au fost prestate efectiv de catre societatea B si exista documente justificative din care rezulta prestarea acestora, fiind necesare pentru desfasurarea activitatii societății X.

5.5. Proiectul 000 K si Proiectul 000 L:

- in mod neintemeiat organele de inspectie fiscala au considerat ca suma platita in cadrul proiectului K este o cheltuiala nedeductibila, intrucat cu ajutorul firmei de consultanta au fost discutate si analizate mai multe modele de colaborare/partajare a infrastructurii fixe si separat au fost analizate si modele de colaborare/partajare a infrastructurii mobile, livrabilele si serviciile fiind facturate separat si concretizandu-se intr-un contract de roaming national;

- firma de consultanta a asigurat respectarea regulilor stricte de pastrare a confidentialitatii si a prevederilor antitrust, obligatorie in purtarea discutiilor intre operatorii competitori;

- fara implicarea societății B nu ar fi fost posibila realizarea acestui proiect, intrucat aceasta a avut rolul de "black-box" si a asistat in mod neutru partile implicate in negocieri de la fazele incipiente;

- negocierile s-au finalizat în anul 2015 cu incheierea unui contract wholesale de acces cu operatorul M, prin care acest operator a dobandit acces la infrastructura fixa de FTTH si FTTB a societății X din urban, pentru a furniza clientilor operatorului M servicii fixe de internet, telefonie;

- societatea X a demarat discutii cu autoritatile relevante in domeniu, respectiv ANCOM, Consiliul Concurentei, Consiliul National al Audiovizualului, organisme de gestiune colectiva si au fost pregatite prezentari ale colaborarii, iar in concordanta cu reglementarile ANCOM, livrabilul final si contractul final au fost puse la dispozitia acesteia. Toata documentatia a fost pregatita cu ajutorul societății B;

- scopul pentru care s-a apelat la serviciile de consultanta a fost obtinerea de venituri din partajarea retelei de telecomunicatii cu un alt operator de comunicatii de pe piata interna in conditii legale si concurentiale, pentru respectarea carora a fost necesara asistenta unui consultant specializat;

- in mod neintemeiat organele de inspectie fiscala au considerat ca suma platita consultantului B in cadrul proiectului L este o cheltuiala nedeductibila, intrucat in cadrul acestui proiect societatea X a initiat dialogul cu operatorul N, cu scopul de a identifica cu acest operator posibilele colaborari;

- organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele si explicatiile puse la dispozitie de societate, prezentand *tale quale* aceasi concluzie mentionata si pentru celelalte proiecte, respectiv ca documentul final prezentat este schematic, cu informatii de ordin general;

- scopul solicitarii serviciilor de consultanta a fost obtinerea de venituri din partajarea retelei de comunicatii cu un alt operator de comunicatii de pe piata interna in conditii legale si concurentiale, pentru respectarea carora a fost necesara asistenta unui consultant specializat;

- sunt indeplinite conditiile pentru deductibilitatea cheltuielilor, dar si a TVA, avand in vedere ca: partile au incheiat un contract, serviciile au fost efectiv prestate, fapt dovedit prin prezentarea livrabilelor, necesitatea este dovedita prin specificul activitatilor desfasurate, iar scopul utilizarii serviciilor a fost incheierea unui acord de exploatare a retelei de comunicatii, obiectiv in sfera operatiunilor taxabile.

5.6. Proiectul 000-proiectul O:

- serviciile de consultanta au avut ca obiect sprijinirea maximizarii vanzarilor de produse si servicii societății X catre gospodariile acoperite de societatea verificata;

- in urma proiectului au fost definite multiple initiative acoperind o perioada de 2 ani si toate aspectele operationale si comerciale, impreuna cu cuantificarea detaliata a acestora. Proiectul a fost finalizat cu succes, contribuind decisiv la atingerea obiectivelor de cifra de afaceri si profitabilitate stabilite de actionari pentru anul 2013;

- in cadrul acestui proiect s-a elaborat strategia pe termen mediu 2015-2018, in conformitate cu procesul standard la nivelul Deutsche societatea X Group, s-a decis sa se schimbe structura organizationala pentru a creste focusul operational pe vanzari si pe serviciile tehnice oferite clientilor, cu scopul final al cresterii satisfactiei acestora;

- urmare acestui proiect a fost constituita o noua divizie a societății X si s-a aprobat strategia pe termen mediu a companiei rebranduite pe piata din Romania;

- societatea X a prezentat organelor de inspectie fiscala exemple de livrabile din care rezulta ca serviciile de consultanta aferente acestui proiect au

fost efectiv prestate, cheltuielile aferente fiind justificate prin rapoarte la specificul activitatilor desfasurate.

5.7. Contractul de prestari servicii nr.000/2016:

- proiectul a vizat analiza si implementarea unor masuri privind: cresterea veniturilor pe segmentul mobil, pe segmentul fix si reducerea cheltuielilor operationale;

- documentele atasate referitor la acest proiect acopera:

- detalierea directiilor de actiune si implementarea acestora;

- exemple de minute ale intalnirilor din perioada derularii proiectului la care participa echipa de proiect a societății X impreuna cu societatea B si materialele prezentate la aceste intalniri;

- materialele finale care indica rezultatele implementarii masurilor din acest proiect derulat cu suportul echipei societății B.

6. Actele contestate contin erori matematice esentiale in determinarea cheltuielilor nedeductibile, precum si stabilirea obligatiei suplimentare de TVA:

-organele de inspectie fiscala au stabilit totalul cheltuielilor nedeductibile aferente contractelor societății B in suma de 000 lei, dar suma facturilor in discutie este de 000 lei rezultand o majorare artificiala cu suma de 000 lei ca urmare a incorectei analize a documentelor contabile ale societății X;

- in mod similar au fost majorate obligatiile de TVA cu suma de 000 lei fata de valoarea reflectata in facturi si in documentele contabile.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2019, respectiv Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 și organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2019, constatându-se următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: pentru impozit pe profit 01.01.2011-31.12.2016, pentru TVA 01.01.2012-31.12.2016.

A.societatea X in perioada 2012 –2013, a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului societatea A, in baza Scrisorii de angajament din 2011 si a Actului Aditonal nr. 000 din 2012.

Serviciile prestate de societatea A au implicat asigurarea consultantei si asistentei in analiza financiara în vederea unei posibile operatiuni de fuziune a societății D si societății E (entitate detinuta in procent de 30% de catre

societatea D). Societatea A urma sa realizeze o analiză specifică unor astfel de operațiuni.

Urmare a furnizarii serviciilor, societatea A va livra pentru societatea D următoarele:

- (i) Un raport de evaluare cu privire la societatea D;
- (ii) Un raport de evaluare cu privire la societatea E;
- (iii) Un raport care identifică potențialele opțiuni disponibile pentru societatea D și care face observații cu privire la potențialele beneficii pentru acționari în ceea ce privește maximizarea valorii participatiei acestora; și
- (iv) În legătură cu alți consilieri profesioniști, asistarea societății D în elaborarea unui plan de acțiune și a unei planificări a potențialei fuziuni și cotarea pe bursa de valori a societății D/companiei rezultate.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca Scrisoarea de angajament din data de 2011, Actul aditional nr.000 2012, precum și doua facturi (invoice nr. 000, invoice 000/2013) in suma de 000 lei (000 euro) respectiv 000 lei (000 euro) in suma totala de 000 lei, nu pot sustine dreptul de deducere a acestor servicii de consultanta, întrucât societatea nu a prezentat conform Scrisorii de angajament din 2011 documentele prevazute la capitolul "Livrabile".

În ceea ce privește necesitatea prestării acestor servicii, s-a constatat ca societatea A trebuia sa asigure consultanta și asistenta in analiza financiara în vederea unei posibile operatiuni de fuziune a societății D și societății E, entitate detinuta in procent de 30% de catre societatea D.

Societatea E reprezentand o societate afiliata, o analiza a anumitor indicatori economici și date financiare se puteau efectua direct, deoarece societatea X avea accesul la toate informatiile, precum și personalul necesar pentru analiza economico financiara, nejustificandu-se astfel necesitatea achizitionarii serviciilor de la societatea A .

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca neindeplinirea prevederilor contractuale, precum și a conditiilor expres stipulate de legiuitor are drept consecinta pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile in cauza.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Impozitul pe profit a fost calculat pentru cheltuiala nedeductibila fiscal și este in suma de **000 lei** aferenta invoice nr. , pentru anul 2012 trimestrul 4, respectiv **000 lei** in baza invoice 000/2013, aferent anului 2013, trimestrul 4.

B. societatea X in perioada 2011 – 2014 a incheiat cu furnizorul-societatea B mai multe contracte de prestari servicii și consultanta in baza carora a dedus

cheltuieli in suma de **000 lei** si TVA aferenta in suma de **000 lei**, iar în perioada 2015 – 2016 a dedus cheltuieli in suma de **000 lei**.

În baza **contractului de prestari servicii nr. 000/2011** societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect de optimizare a proceselor interne in vederea obtinerii unor reduceri de costuri, proiect denumit „H”.

Aportul consultantului a constat in sprijinirea implementarii programului H, in sustinerea initiativelor-cheie, în definirea principalelor elemente de implementare, asigurând monitorizarea progresului si rezolvarea în timp util a blocajelor.

Societatea a prezentat factura nr. 000/2011 in suma totala de 000 lei , baza 000 lei, TVA în suma de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), urmata de o factura de corectie curs valutar respectiv factura 000/2011 in suma de – 000 lei, baza - 000 lei, TVA in suma de -000 lei.

Pentru acest proiect „H” (Simplificarea produselor), societatea a prezentate ca livrabile o documentatie de ordin general, fara un grad de exactitate si de detaliu pentru a permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X in corelatie cu obiectul proiectului (schematic este prezentat un proiect didactic).

Societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor printr-un raport care sa cuprinda caracteristicile particulare ale societății X care se diferentiaza de cele de ordin general.

Nu au fost prezentate documente care sa ateste modul de implementare a proiectului „H”, de sustinere a initiativelor-cheie, în definirea principalelor elemente de implementare, de monitorizare a progresului si rezolvare în timp util a blocajelor, aspecte stipulate în contract.

În cazul achizitiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor si a necesității achizitionării acestora în folosul operatiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele, dovezile aduse, acestea trebuie sa prezinte un anumit grad de detaliu, pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat, nu doar un material, o prezentare de ordin general, din care nu reiese ce anume s-a realizat, implementat sau receptionat.

Documentele prezentate de către contribuabil ca livrabile, nu respecta prevederile legale stipulate la pct. 48 titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

În consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de 000 lei, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În baza **contractului de prestari servicii nr. 000/2011**, societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect denumit I.

Societatea a prezentat factura 000/2011 in suma de 000 lei, baza în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei (000 eur).

Pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestarile de servicii, documentele prezentate au fost contractul sus mentionat si factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre parti si detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii. Pentru îndeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor si a necesității achizitionării acestora în folosul operatiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale stipulate la pct. 48 titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli efectuate cu serviciile de consultanta, in suma de 000 lei, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

In baza **Contractului nr. 000/2012**, societatea X a achizitionat servicii de consultantă privind implementarea programului J care viza imbunătățirea eficacității operationale pe tot fluxul de procese incepand cu generarea ordinului de facturare, pana la remedierea erorilor si defectiunilor semnalate de clienti, proiect care avea in vedere stabilizarea proceselor implementate in baza programului H.

Societatea a prezentat factura McK nr. 00386/04.04.2012 in suma de 000 lei, baza în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei emisa de către furnizor, echivalentul a 000 euro, reprezentand valoarea contractului.

Programul intitulat J 2012-2013, prezentat organelor de inspectie fiscala ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X in corelatie cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului si specificul activitatii desfasurate.

Documentele prezentate de către contribuabil ca livrabile, nu respecta prevederile legale stipulate la pct. 48 titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

În ceea ce privește **Contractul de prestari servicii nr. 000/2013**, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestari de servicii, societatea a prezentat contractul sus mentionat și factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile și precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care să justifice prestarea efectiva a acestor servicii de către furnizorul societatea B, în conformitate cu obiectul contractului.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat între parti și detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de 000 lei conform art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **contractul de consultanta nr. 000/2014** incheiat între societatea B, societatea X și operatorul M, suplimentat cu 7 Acte Aditionale pe parcursul desfasurarii acestuia, societatea a prezentat 8 facturi aferente acestui proiect, în suma totala de 000 lei.

Proiectul intitulat „K” prezentat echipei de inspectie fiscala ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari și informatii de ordin general, din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X în corelație cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului și specificul activității desfasurate.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru **Contractul de consultanta nr. 000/2014** incheiat intre societatea B, societatea X si operatorul N, societatea a prezentat factura aferenta acestui proiect, 000/2014 in suma de 000 lei, baza in suma de 000 lei si TVA in suma de 000 lei.

Proiectul intitulat L prezentat organelor de inspectie fiscala ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X in corelatie cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului si specificul activitatii desfasurate.

În consecinta, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

De asemenea organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza **Contractului de prestari servicii nr. 000/2015**, societatea X a achizitionat servicii de consultantă cu obiectivul general de a sprijini maximizarea vânzărilor de produse si servicii societății X către gospodăriile acoperite de aceasta, FttH + FttX + Infrastructura VDSL tv-ready.

Societatea a prezentat 7 facturi aferente acestui proiect, in suma totala de 000 lei, baza 000 lei si TVA aferenta in suma de 000 lei.

Documentele prezentate organelor de inspectie fiscala, pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestari de servicii, au fost contractul sus mentionat si facturile aferente.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 si respectiv art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin (1) si pct. 13 alin (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile in suma de 000 lei la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste **Contractul de prestari servicii nr.000/2016**, documentele prezentate pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu

prestari de servicii, au fost contractul sus mentionat si factura aferenta, nr. 000/2016 în suma de 000 lei, baza în suma de 000 lei si TVA în suma de 000 lei.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, în conformitate cu obiectul contractului.

Deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii în vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul trebuie sa o justifice.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat între parti si detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, pentru îndeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin (1) si pct. 13 alin (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Totodata, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

În consecinta, organele de inspectie nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de 000 lei conform art. 297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent contractelor incheiate cu societatea B în perioada 2011-2014 au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei**, iar în perioada 2015 – 2016 cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei si TVA în suma de 000 lei**.

C. În anul 2016 societatea X a înregistrat în baza Scrisorii de angajament din 2015, cheltuieli în suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului C.

Societatea a prezentat factura nr. 000/2016 în suma de 000 euro, echivalentul sumei de 000 lei, cuprinsa în anexa privind cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Proiectul prezentat în fata organelor de inspectie fiscala a vizat urmatoarele aspecte:

- oferta de vanzare și leaseback pentru 24 de bunuri în anul 2015;
- vanzarea a doua bunuri ale societății X în anul 2015 și
- contract de inchiriere pe termen lung pentru sediul central.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca o prima analiza a fost efectuata de către societatea de consultanță în calitate de consultant, care a

răspuns la punctele analizei în cauza, prin urmare aceasta analiza este efectuată la alta analiză (în speta societatea de consultanță).

Nu s-a identificat o necesitate clară pentru serviciile de consultanță prestate de societatea C

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin (1) și pct. 13 alin (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **000 lei**, este cheltuielă nedeductibilă fiscal.

D. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2019 organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe profit și TVA, în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, sunt detaliate în Anexa la Decizia nr. 000/2019, respectiv Decizia nr. 000/2019.

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

Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei,**
- **accesorii aferente impozitului pe profit în suma de 000 lei,**
- **TVA în suma de 000 lei,**
- **accesorii aferente TVA în suma de 000 lei,**
- **diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei, provenite din prestarea de servicii de către societatea A, societatea B și societatea C, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoare adăugată provenite din prestarile de servicii enumerate în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

In fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii de la diverși furnizori, astfel:

a. În perioada 2012-2013, societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului **A**, în baza Scrisorii de angajament din 2011 și a Actului Adicional nr.000 din 2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Scrisoarea de angajament din 2011, Actul aditional nr. 000 din 2012, precum și două facturi (invoice nr. , invoice 000/2013) în suma de 000 lei (000 euro), respectiv 000 lei (000 euro), în suma totală de 000 lei, nu pot susține dreptul de deducere a acestor servicii de

consultanta, întrucât societatea nu a prezentat conform Scrisorii de angajament din 2011 documentele prevazute la capitolul "Livrabile".

S-a constatat ca, societatea E reprezinta societate afiliata, iar o analiza a anumitor indicatori economici si date financiare se puteau efectua direct, deoarece societatea X avea accesul la toate informatiile, precum si personalul necesar pentru analiza economico financiara, nejustificandu-se astfel necesitatea achizitionarii serviciilor de la societatea A.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca neindeplinirea prevederilor contractuale, precum si a conditiilor expres stipulate de legiutor pentru deducerea cheltuielilor are drept consecinta pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile in cauza.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Astfel, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei** aferent invoice nr. 000, pentru anul 2012 trimestrul 4, respectiv **000 lei** in baza invoice nr. 000/2013, aferent anului 2013, trimestrul 4.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea sustine ca a prezentat și dispune de documente care atesta ca serviciile au fost prestate efectiv de societatea A, documente pe care le-a anexat și la dosarul contestatiei. Serviciile prestate de acest furnizor au implicat asigurarea consultantei și asistentei în analiza financiara în vederea unei posibile fuziuni a societăților D și E, fiind în beneficiul activitatii economice a societății X.

O asemenea analiza trebuia realizata de o entitate specializata în investitii și nu de departamentele din cadrul societății D care aveau competente economice, dar nu cele necesare unei analize de acest nivel.

Totodata societatea arata ca decizia de a incheia contractul cu societatea A nu a fost luata de către conducerea executiva a societății D, ci chiar de către actionarii societății printre care și statul roman care deținea 45.99 % din acțiuni.

b. In perioada 2011-2016, societatea a incheiat cu furnizorul **societatea B** mai multe contracte de prestari servicii in baza carora a dedus cheltuieli in suma de 000 lei si TVA aferenta in suma de 000 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru aceste cheltuieli si TVA aferenta, intrucat nu a justificat cu documente necesitatea prestarii serviciilor.

În baza **contractului de prestari servicii nr. 000/2011** societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect de optimizare a proceselor interne in vederea obtinerii unor reduceri de costuri, proiect denumit „H”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru acest proiect „H”, societatea a prezentat ca livrabile o documentatie de ordin general, fara un grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societatea X in corelatie cu obiectul proiectului (schematic este prezentat un proiect didactic).

Societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor printr-un raport care sa cuprinda caracteristicile particulare ale societății X care se diferentiaza de cele de ordin general.

În consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca prin proiectul H, din documentul final reiese ca in vederea adaptarii produselor si serviciilor oferite de societatea X, au fost reorganizate o multitudine de procese interne, de la regandirea abonamentelor oferite clientilor pana la crearea unui nou format de factura care sa corespunda cerintelor legale si buneii intelegeri a costurilor platite de clientii societății D, fiind astfel in folosul operatiunilor impozabile si taxabile ale societatii.

În baza **contractului de prestari servicii nr. 000/2011**, din data de societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect denumit I .

Pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestarile de servicii, documentele prezentate au fost contractul si factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile efectuate cu aceste servicii de consultanta, in suma de 000 lei, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Societatea X sustine ca societatea B a aigurat în cadrul acestui proiect atât respectarea regulilor stricte de pastrare a confidentialitatii, cât și imparțialitatea în identificarea valorii adaugate ca urmare a integrarii pentru fiecare dintre companiile D și E care făceau obiectul contractului încheiat cu furnizorul.

Sustine ca proiectul a stat la baza integrarii operationale a celor doua companii în anii 2013-2014, urmate de rebranding-ul acestora în societatea X.

Societatea a prezentat în sustinerea deductibilitatii serviciilor documentul intitulat „Raport final” din care rezulta ca activitățile de consultanta oferite de societatea B au vizat: lantul de aprovizionare, comercial, tehnic, IT, finanțe.

In baza **Contractului nr. 000** incheiat in 2012 societatea X a achizitionat servicii de consultantă privind implementarea programului J, care viza imbunătățirea eficacității operationale pe tot fluxul de procese incepand cu generarea ordinului de facturare, pana la remedierea erorilor si defectiunilor semnalate de clienti, proiect care avea in vedere stabilizarea proceselor implementate in baza programului H.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Programul intitulat „J 2012-2013”, prezentat de societate ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societatea X in corelatie cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului si specificul activitatii desfasurate.

În consecinta, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Societatea X sustine ca acest program viza imbunatatirea eficacitatii operationale pe tot fluxul de procese incepand cu generarea ordinului de facturare, pana la remedierea erorilor si defectiunilor semnalate de clienti, proiect care avea in vedere stabilizarea proceselor implementate in baza programului H.

Rezultatele si concluziile proiectului au fost consemnate in documentul prezentat organelor de inspectie fiscala si care analizeaza in detaliu cauzele ineficacitatii sistemului de plasare a ordinelor de facturare, calitatea serviciilor de call center si plasarea comenzii pentru instalarea T la clienti persoane fizice, fiind intocmit special pentru societatea D, in vederea atingerii obiectivelor J.

In ceea ce priveste **Contractul de prestari servicii nr. 000/2013**, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestari de servicii, societatea a prezentat contractul si factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

În consecința, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibilă fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea X susține că a prezentat în susținerea prestării serviciilor documente întocmite de societatea B care indică direcțiile analizate în cadrul proiectului, așa cum au fost discutate cu echipa de proiect a societății X pe parcursul derulării proiectului și care susțin deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă.

În ceea ce privește **contractul de consultanță nr. 000 din 2014** încheiat între societatea B, societatea X și operatorul M, suplimentat cu 7 Acte Adicionale pe parcursul desfășurării acestuia, societatea a prezentat 8 facturi aferente acestui proiect, în suma totală de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Proiectul intitulat „K” prezentat ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimări și informații de ordin general, din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezintă nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societatea X în corelație cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului și specificul activității desfășurate.

În consecința, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibilă fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea X susține că a prezentat documente justificative pentru aceste servicii, dar care nu au fost analizate cu atenție de organele de inspecție fiscală, și a adus argumente privind necesitatea de business pentru realizarea acestui proiect și rolul consultantului societatea B.

Totodată, societatea susține că scopul pentru care a apelat la serviciile consultantului a fost obținerea de venituri din partajarea rețelei de telecomunicații cu un alt operator de comunicații de pe piața internă în condiții legale și concurențiale, pentru respectarea cărora a fost necesară asistența unui consultant specializat. Societatea X a încheiat contractul pentru care a cerut

suportul consultantului si a obtinut venituri din acesta, pentru care a platit taxe si impozite.

Pentru **Contractul de consultanta nr. 000/2014** incheiat intre societatea B, societatea X si operatorul N, societatea a prezentat factura aferenta acestui proiect, 000/2014 in suma de 000 lei, baza in suma de 000 lei si TVA in suma de 000 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca proiectul intitulat L, prezentat ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

În consecinta, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei, este cheltuiala nedeductibila fiscal.

De asemenea organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de 000 lei conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X sustine ca serviciile de consultanta au fost prestate in baza unui contract incheiat cu societatea B, din livrabilele prezentate rezulta ca serviciile au fost efectiv prestate si au fost necesare prin raportare la specificul activitatilor desfasurate, societatea X obtinand venituri semnificative din exploatarea retelei de telecomunicatii, potrivit obiectului sau principal de activitate urmare a incheierii contractului cu operatorul N.

In ceea ce priveste **Contractul de prestari servicii nr. 000/2015** societatea X a achizitionat servicii de consultantă cu obiectivul general de a sprijini maximizarea vânzărilor de produse si servicii ale societății X către gospodăriile acoperite de societatea X FttH + FttX + Infrastructura VDSL tv-ready.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 si respectiv art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin (1) si pct. 13 alin (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile in suma de 000 lei la calculul profitului impozabil.

Societatea sustine ca proiectul a vizat maximizarea vanzarilor de produse si servicii catre gospodariile acoperite de societatea X.

In urma proiectului s-a contituit o noua divizie a societății X si s-a aprobat strategia pe termen mediu a companiei rebranduite pe piata din Romania.

Societatea X a prezentat organelor de inspectie fiscala exemple de livrabile din care rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv de catre societatea B, cheltuielile aferente fiind justificate prin rapoarte la specificul activitatilor desfasurate.

In ceea ce priveste **Contractul de prestari servicii nr.000/2016**, organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli, au fost contractul si factura aferenta, în suma de 000 lei, baza in suma de 000 lei si TVA in suma de **000 lei**.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin (1) si pct. 13 alin (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Totodata, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

În consecinta, organele de inspectie nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de 000 lei, conform art. 297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X afirma ca in sustinerea serviciilor au fost prezentate exemple de documente intocmite integral de catre echipa societății B precum si cu suportul acesteia in cadrul proiectului care a vizat analiza si implementarea unor masuri privind cresterea veniturilor pe segmentul mobil si fix si reducerea cheltuielilor operationale. Pentru fiecare din aceste directii a fost intocmit un set de masuri concrete si in cadrul acestora s-au detaliat pasii de urmat.

Documentele atasate la acest proiect acopera detalierea directiilor de actiune si implementarea acestora, exemple de minute ale intalnirilor din perioada derularii proiectului la care participa echipa de proiect societatea X impreuna cu echipa societății B, materialele prezentate la aceste intalniri si materiale finale care indica rezultatele implementarii masurilor din proiectul derulat cu suportul societății B.

Aferent contractelor incheiate cu societatea B in perioada 2011-2014 au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei**, iar in

perioada 2015 – 2016 cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei si TVA in suma de 000 lei.**

c. In anul 2016 societatea a inregistrat in baza Scrisorii de angajament din 2015, cheltuieli in suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului **societatea C.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente ca aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice, prin urmare cheltuielile au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Au constatat ca proiectul prezentat in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor a vizat urmatoarele aspecte:

- oferta de vanzare și leaseback pentru 24 de bunuri în 2015;
- vanzarea a doua bunuri ale societății X în 2015 și
- contract de inchiriere pe termen lung pentru sediul central.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca o prima analiza a fost efectuata de către societatea de consultanță în calitate de consultant și care a răspuns la punctele analizei în cauza, deci aceasta analiza este efectuata la alta analiza (în speta societatea de consultanță).

Totodata nu s-a identificat o necesitate pentru serviciile de consultanta prestate de societatea C

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art. 19 alin (1), art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin. (1) si pct. 13 alin. (1) lit.k) din HG nr. 1/2016, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de **000 lei**, este cheltuiuala nedeductibila fiscal.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca prestatorul societatea de consultanță a furnizat societății X o analiza a procesului si un model financiar al tranzactiilor imobiliare avute in vedere parcurgand pasi precum revizuirea proceselor interne, a anumitor documente privind proprietatile analizate, revizuirea procesului de licitatie, implicarea in negocierea efectiva cu clientii eligibili, iar societatea C a realizat o analiza in faza de diagnosticare al carei obiectiv a fost acela de a pune la dispozitia structurilor decizionale din cadrul societății X o viziune externa si independenta care sa stabileasca daca procesele efectuate in pregatirea tranzactiei respecta standardele de nivel de piata ale unui participant institutional si profesionist pe piata si daca documentatia juridica contine clauze si mecanisme care pot fi regasite in tranzactiile imobiliare comparabile si nu contine elemente care ar reprezenta un conflict de interese evident pentru societatea X.

Astfel, sustine ca analiza realizata de societatea C are cu totul alte obiective decat cea realizata de societatea de consultanță, iar in cadrul

proiectului analizat consultantii angajati de societatea X au avut competente si sarcini complementare.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma de **31.982.190** lei si TVA in suma de **000 lei**, in baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m, art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.48, din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 25 alin.(1), art. 297 alin.(4) lit.a), din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.13 alin.1 lit.k din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, in materia impozitului pe profit, in perioada 2011-2015, sunt aplicabile prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

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

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele

condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 000/2014, potrivit căroră:

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

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

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, care statuează că:

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

13. In aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria

cheltuielilor deductibile intra si cheltuielile privind serviciile care vizeaza eficientizarea, optimizarea si restructurarea activitatii unui contribuabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) si (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile”(...)

Aceste prevederi au fost menținute și prin prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; “

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele contestatarei si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

a. societatea X in perioada 2012–2013, a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului **societatea A**, in baza Scrisorii de angajament din 2011 si a Actului Aditional nr.000 din 2012.

Din constatările organelor de inspectie fiscala a rezultat ca serviciile prestate de societatea A au implicat asigurarea consultantei si asistentei in analiza financiara în vederea unei posibile operatiuni de fuziune a societăților D si E (entitate detinuta in procent de 30% de catre societatea D).

Potrivit organelor de inspectie fiscala Scrisoarea de angajament din 2011, Actul aditional nr.000 din 2012, precum si doua facturi (invoice nr. 000, invoice 000/2013) in suma de 000 lei (000 euro) respectiv 000 lei (000 euro) in suma totala de 000 lei, nu pot sustine dreptul de deducere a acestor servicii de consultanta, întrucât societatea nu a prezentat conform Scrisorii de angajament,

la capitolul „Livrabile”, respectiv „(i) Un raport de evaluare cu privire la societatea D; (ii) Un raport de evaluare cu privire la societatea E; (iii) Un raport care identifică potențialele opțiuni disponibile pentru societatea D și care face observații cu privire la potențialele beneficii pentru acționari în ceea ce privește maximizarea valorii participatiei acestora.”

Totodată în urma constatarilor a rezultat că în ceea ce privește necesitatea prestării acestor servicii, societatea A trebuia să asigure consultanța și asistența în analiza financiară în vederea unei posibile operațiuni de fuziune a societăților D și E, entitate deținută în procent de 30% de către societatea D. Societatea E reprezentând o societate afiliată, o analiză a anumitor indicatori economici și date financiare se puteau efectua direct, întrucât societatea X avea accesul la toate informațiile, precum și personalul necesar pentru analiza economico financiară, nejustificându-se astfel necesitatea achiziționării serviciilor de la societatea A.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit și au calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de 000 lei aferent invoice nr. 000, pentru anul 2012 trimestrul 4, respectiv 000 lei în baza invoice 000/2013, aferent anului 2013, trimestrul 4.

Societatea susține că serviciile prestate de societatea A au implicat asigurarea consultanței și asistenței în analiza financiară în vederea unei posibile operațiuni de fuziune a societăților D și E, entitate deținută în procent de 30% de către societatea D, respectiv a unei listări la bursă prin raportare la condițiile concrete existente la cele două societăți.

Susține că astfel de operațiuni nu puteau fi realizate decât în urma unei analize preliminare cu privire la beneficiile care ar putea rezulta dintr-o asemenea operațiune.

După cum rezulta din scrisoarea de angajament, furnizorul a realizat o analiză specifică unor astfel de operațiuni care a presupus: *“realizarea unei analize de evaluare a societății D și E, evaluarea opțiunilor disponibile pentru acționarii societății D în ceea ce privește potențiala fuziune și pașii de urmat – o oferta publică inițială (IPO) pentru societatea rezultată din fuziune sau o oferta publică inițială autonomă, evaluarea impactului unei asemenea tranzacții și realizarea unei strategii cu privire la toate aspectele relevante unei asemenea operațiuni, precum și identificarea altor opțiuni disponibile pentru societatea D.”*

Societatea verificată susține că societatea D era o societate cu profil de telecomunicații, drept pentru care este neîntemeiată concluzia din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia avea personalul necesar pentru a analiza posibilele scenarii privind fuziunea dintre societatea D și societatea E din punct de vedere financiar și aptitudinea de a propune acționarilor societății cea mai bună variantă pentru fuziune. O asemenea analiză nu se putea realiza decât de o entitate specializată în investiții, nicidecum de departamentele din cadrul

societății D care aveau competente economice, dar nu cele necesare unei analize de acest nivel.

Decizia unei fuziuni de o asemenea anvergură nu se putea lua în urma unei analize interne realizată chiar de societatea D.

De asemenea se arată că decizia de a încheia contractul cu societatea A nu a fost luată de către conducerea executivă a societății D, ci chiar de către acționarii societății, printre care și statul român, care deținea în acel moment 45.99% din acțiunile societății D.

Prin urmare, se reține că o opinie independentă a consultantului de specialitate era menită să asigure respectarea intereselor tuturor acționarilor.

Actionariatul a decis conform reglementărilor statutare alegerea în baza unui proces de licitație a unui consultant extern specializat, cu expertiză recunoscută internațional, a cărui opinie să asigure atât calitatea analizei, cât și independența față de toate părțile implicate în proces.

Societatea X susține că a prezentat și dispune de documente care atestă că serviciile au fost prestate efectiv de către societatea A, respectiv: contractul în baza căruia au fost prestate serviciile și raportul întocmit de către societatea A în baza contractului.

Din analiza raportului întocmit de societatea A se reține că societatea de consultanță a realizat serviciile contractate, inclusiv analizele privind societățile D (pag.21-50) și E (pag.51-73) și indicarea opțiunilor pe care le avea societatea D (pag.75-108).

Astfel, se reține că toate cheltuielile efectuate în vederea analizei preliminare a procedurilor de urmat, a riscurilor și unei posibile fuziuni între companii au fost pentru activitatea societății, întrucât în urma acestei analize se poate stabili dacă fuziunea este în interesul societății, dacă este profitabilă și oportună într-un anumit moment.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prin adresa nr.000/2019, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să transmită punctul de vedere față de raportul întocmit de societatea A, întrucât în cuprinsul acestuia se regăsesc livrabilele prevăzute în contractul în baza căruia au fost prestate serviciile.

Totodată s-a solicitat să se precizeze dacă au fost analizate fișele de post ale angajaților societății D, dacă din analiza a rezultat că aceștia aveau competența în realizarea de investiții și dacă obiectul contractului încheiat cu societatea A se regăsește în aceste fișe de post.

Organele de inspecție fiscală susțin prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019 că *“societatea a susținut confidențialitatea acestui proiect și inițial nu l-a prezentat, iar ulterior după ce se încheiase raportul de inspecție fiscală au depus la punctul de vedere un proiect, scris în limba engleză. Proiectul prezintă unele titluri scrise în limba engleză precum: Evolution of Romanian Mobile Market, societatea E*

Strategic Themes, societatea E Operational Performance, Key Valuation Considerations for societatea E, din care nu reiese clar nici o concluzie din care sa rezulte oportunitatea unei posibile operatiuni de fuziune prin raportare la conditiile concrete existente si sa stabileasca impactul acestei operatiuni asupra societatii precum si necesitatea efectuării cheltuielilor. In concluzie acestea nu raspund la obiectivele “misiunii” din Scrisoarea de angajament din 2011 si a Actului Aditional nr.000 din 2012.

In ceea ce priveste necesitatea prestarii acestor servicii, in cazul de fata se constata ca societatea A trebuia sa asigure consultanta si asistenta in analiza financiara in vederea unei posibile operatiuni de fuziune a societății D si E, entitate detinuta in procent de 30% de catre societatea D. Societatea E reprezentand o societate afiliata, o analiza a anumitor indicatori economici si date financiare se puteau efectua direct, deoarece societatea X avea accesul la toate informatiile, precum si personalul necesar pentru analiza economico-financiara, nejustificandu-se astfel necesitatea achizitionarii serviciilor de la societatea A.

Echipa de inspectie fiscala precizeaza ca s-au solicitat fisele de post ale angajatilor societății D precum si organigrama societatii si sub aspectul confidentialitatii acestora (ca acestea trebuiesc desecretizate, ceea ce lua foarte mult timp) acestea nu s-au prezentat in timp util pana la incheierea raportului de inspectie fiscala. Societatea ca orice societate contribuabil mare detinea infrastructura de contabilitate, juridic, financiar, etc si in baza indicatorilor pentru cheltuielile cu salariile si costuri similare si cheltuieli cu asigurarile sociale, rezulta o infrastructura complexa cu privire la salariati, lucru care face posibila realizarea de analize economice complexe.”

Or, organul de solutionare a contestatiei retine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de complexitatea analizei care trebuia efectuata, analiza care a fost hotarata de actionarii societatii, printre care si statul roman care detinea 45.99% din actiunile societatii, iar faptul ca societatea D avea acces la anumite analize privind indicatorii economici si financiari nu poate sa conduca la concluzia ca analiza realizata de catre societatea A nu era necesara.

Totodata, nu poate fi retinuta constatarea potrivit careia societatea detinea angajati, avea personalul necesar pentru a analiza posibilele scenarii privind fuziunea dintre societatea D și societatea E din punct de vedere financiar și aptitudinea de a propune actionarilor societății cea mai buna varianta pentru fuziune, întrucât deși societatea, contribuabil mare, detinea infrastructura de contabilitate, juridic, financiar, acest fapt nu demonstrează ca societatea X, prin angajații săi, putea realiza analize economice complexe de investitii.

O asemenea analiza nu se putea realiza decât de o entitate specializata în investitii, nicidecum de departamentele din cadrul societății D care aveau competente economice, dar nu cele necesare unei analize de acest nivel.

Faptul ca societatea X are angajații proprii care în mod evident au anumite calificări și responsabilități nu înseamnă ca aceștia pot și trebuie să răspundă tuturor nevoilor de business și nici faptul ca societatea nu are dreptul să angajeze consultanți externi și să achiziționeze anumite servicii de la prestatori independenți, servicii care sunt justificate și necesare.

Mai mult, se reține ca legislația fiscală nu conditionează deductibilitatea cheltuielilor de consultanță într-un anumit domeniu de lipsa expertizei specifice în acel domeniu în cadrul companiei care a contractat serviciul de consultanță ca indicator al necesității achiziționării serviciului de consultanță.

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

Totodată, se reține ca obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Prin urmare, având în vedere ca serviciile au fost prestate în baza unui contract, organele de inspecție fiscală nu au negat existența lor, ci doar faptul ca societatea nu a prezentat documente justificative în limba română și ca deține angajați care să realizeze o astfel de analiză, nu rezultă elementele concrete analizate de echipa de inspecție fiscală, care să demonstreze și să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile contractate nu sunt necesare activității societății, prin specificul activităților desfășurate.

Faptul ca societatea a prezentat facturile, contractul și livrabilele prevăzute de contract dovedeste ca serviciile au fost efectiv prestate și au fost în folosul societății verificate având în vedere ca a indicat opțiunile pe care le avea societatea D în ceea ce privește fuziunea cu societatea E.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, din constatările organelor de inspecție fiscală, din documentele anexate la dosarul cauzei și din prevederile legale incidente în speță, rezultă elemente care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că societatea beneficiază de dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentând prestări servicii de către societatea A.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, motiv pentru care se va anula parțial Decizia de impunere nr. 000/2019 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de

Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de **000 lei**.

b. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in perioada 2011-2016, cheltuieli si a dedus TVA aferenta in baza contractelor incheiate cu **societatea B**.

In ceea ce priveste contractul de prestari servicii **nr.000/2011**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect de optimizare a proceselor interne in vederea obtinerii unor reduceri de costuri, proiect denumit „**H**”.

Aportul consultantului a constatat in sprijinirea implementarii programului H, in sustinerea iniciativelor-cheie, în definirea principalelor elemente de implementare, asigurând monitorizarea progresului si rezolvarea în timp util a blocajelor.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala a rezultat ca societatea a prezentat ca livrabile o documentatie de ordin general, fara un grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societatea X in corelatie cu obiectul proiectului. Societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor printr-un raport care sa cuprinda caracteristicile particulare ale societății X care se diferentiaza de cele de ordin general.

Nu au fost prezentate documente care sa ateste modul de implementare a proiectului „H”, de sustinere a iniciativelor-cheie, în definirea principalelor elemente de implementare, de monitorizare a progresului si rezolvare în timp util a blocajelor, aspecte stipulate în contract.

In raport de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea sustine ca prin proiectul H au fost reorganizate o multitudine de procese interne, de la regandirea abonamentelor oferite clientilor pana la crearea unui nou format de factura care sa corespunda cerintelor legale si buneii intelegeri a costurilor platite de clientii societății D. Acest proiect atinge dimensiuni cu o tema centrala de simplificare a modelului operational: reducerea complexitatii ofertei comerciale, variabilizarea alocarii fortei de munca, eficientizarea operatiunilor de retea. Cu sprijinul serviciilor de consultanta societatea B in cadrul proiectului societății D a implementat noi modele de business in activitatea sa.

Organul de solutionare a contestatiei nu poate retine faptul ca documentele transmise de societate sunt irelevante avand in vedere ca proiectul “H” s-a realizat in baza Contractului nr.000/2011 si a vizat optimizarea proceselor interne in vederea obtinerii unor reduceri de costuri.

Serviciile prestate de societatea B in baza contractului au avut urmatoarele obiective:

-simplificarea produselor oferite clientilor;

- cresterea EBITDA de imbunatatire a profitului, rapid de implementat si cu impact pozitiv pe termen scurt, bazata pe venituri si redresarea portofoliului de produse cu focus pe veniturile medii pe utilizator;

- analiza valorii activitatii;
- suport de coordonare generala.

Serviciile au fost necesare pentru activitatea societatii, iar la finalul acestui proiect furnizorul a prezentat un Document Final din care reies principalele rezultate constatate si solutiile de imbunatatire a acestora, inclusiv planurile de implementare pentru solutiile convenite si etapele urmatoare care vizeaza implementarea proiectului.

Documentul final este structurat pe cinci capitole: Simplificarea produselor si a implementarii IT aferente, Optimizarea organizarii si proceselor PM, Reproiectarea facturii, Asigurarea si monitorizarea impactului si Implementare si etape urmatoare.

Din capitolul Simplificarea Produselor-Rezultatul solutiilor reiese ca in baza acestui proiect au fost obtinute urmatoarele :

- in ceea ce priveste Simplificarea produselor si a implementarii IT aferente:

- mai multe aspecte privind complexitatea produselor au fost modificate/eliminate, imbunatatind complexitatea cu care se confrunta clientul si in acelasi timp utilizarea capacitatii IT. In cadrul acesteia s-a urmarit:

- aderarea la reguli comerciale general acceptate, privind durata, contractul, retentia;

- modificarea abordarii privind implementarea intr-una mai flexibila de tipul”optiuni-pizza”;

- procesul de eliminare treptata a sistemelor traditionale a fost efectuat si a fost definit procesul regulat;

- in ceea ce priveste Optimizarea organizarii si proceselor PM:

- PM lucreaza cu mai putine persoane si in mod mai eficient, intrucat s-a urmarit:

- reorganizarea dupa functie versus dupa produs;

- ajustarea numarului de activitati de dezvoltare, cu pastrarea acelorasi rezultate;

- ajustarea procesului de dezvoltare de produse pentru a asigura selectarea timpurie a ideilor, angajamentul fata fata de cele de succes, precum si un proces de aprobare rapid;

- imbunatatirea interactiunilor IT/PM prin intermediul unui Partener Comercial IT;

- in ceea ce priveste Reproiectarea facturii:

- factura a fost reproiectata si cuplata cu initiativa privind factura verde;

- in ceea ce priveste Asigurarea si monitorizarea impactului:

- masurile convenite contribuie la realizarea impactului si aduc potential suplimentar, in functie de impactul monitorizat dupa implementarea completa;

Totodata proiectul a vizat si planurile de implementare pentru solutiile convenite si etapele urmatoare de monitorizare a acestora.

Cu titlu de exemplu se retine ca in primul capitol din Documentul final-Simplificarea produselor si implementarii IT aferente, societatea B a propus societății D restructurarea produselor oferite clientilor, implementarea unei durate unice pentru contracte, utilizarea a maxim 3 tipuri de echipamente la domiciliul clientului, optimizarea portofoliului de produse, 3 produse de baza pentru internet, 3 produse de baza pentru tv si 5 produse de baza pentru Voce, toate contractele semnate cu angajament pe 2 ani, eliminarea progresiva a unui numar important de linii tarifare fara clienti si reducerea unor linii tarifare vechi prin migrare catre portofoliul nou.

Totodata prestatorul de servicii a propus o abordare unica dupa expirarea contractului, respectiv toate produsele sa urmeze aceeasi regula, clientii merg la pretul de lista, fie pastreaza pretul promotional, iar in ceea ce priveste armonizarea intre produse, trebuie armonizate toate beneficiile de achizitie si prelungire intre acestea.

Potrivit societatii programul a fost implementat cu succes si a contribuit la cresterea profitabilitatii (EBITDA) cu peste 000 euro in anul 2011 si la asigurarea eficientei operationale a societății D pe termen mediu.

Prin urmare, organul de solutionare retine ca au fost indeplinite conditiile legale pentru ca suma cheltuita sa fie considerata deductibila la calculul impozitului pe profit, intrucat:

- serviciile au fost realizate in baza unui contract;
- societatea X a prezentat livrabilele furnizate de societatea B (Documentul final);
- din Documentul final rezulta atat prestarea serviciilor, cat si necesitatea acestor servicii in scopul desfasurarii activitatii.

Totodata, in baza contractului de prestari servicii **nr.000/2011**, societatea X a achizitionat servicii de consultantă in legatura cu un proiect denumit I.

Potrivit organelor de inspectie fiscala pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestarile de servicii, documentele prezentate de societate au fost contractul si factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Societatea X sustine ca proiectul a avut ca obiectiv principal identificarea celor mai bune metode pentru cresterea activitatilor comune ale societății D si E in vederea imbunatatirii performantelor operationale pentru implementarea conceptului "O".

Proiectul a fost finalizat cu succes si a stat la baza integrarii operationale a celor doua companii in anii 2013-2014, urmate de rebranding-ul acestora in societatea X.

Contrar celor retinute de organele de inspectie fiscala, societatea X a prezentat in justificarea serviciilor un Raport final din care rezulta faptul ca serviciile au fost prestate de catre consultant.

Din analiza contractului incheiat cu societatea B rezulta ca obiectul de activitate a fost:

2.1 Sub rezerva termenilor si conditiilor prevăzute în prezentul Contract, Furnizorul va furniza, iar societatea D va achizitiona servicii de consultanță pentru surprinderea sinergiilor dintre societatea D si societatea E.

2.2 Obiectivul general al proiectului este sustinerea ambelor companii pentru a-si îmbunătăti performantele operationale în eforturile de implementare a conceptului de I în conformitate cu viziunea strategică a Grupului P. Eforturile respective se vor face pentru prima fază a foii de parcurs I, care se concentrează asupra identificării, descrierii, cuantificării, prioritizării si pregătirii spre lansarea implementării iniciativelor strategice de sinergie în functia comercială (vânzări cu amănuntul, vânzări B2B si marketing de produse) si în cadrul functiei de Achizitii/Lant de aprovizionare. Proiectul va fi alcătuit din următoarele etape:

Faza A -I - activitate cheie: „Identificarea oportunităților si dezvoltarea ipotezelor initiale”

- livrabile: lista initială lungă de pârgii si prioritizarea drept urmare a iniciativelor-cheie pentru societatea D - societatea E prin evaluarea brută a impactului/fezabilității

Faza 2: - activitate cheie:

„Detalierea si calificarea iniciativelor prioritare si pregătirea implementării”

- livrabile: descrierea si cuantificarea initială pentru fiecare pârghie căreia i se acordă prioritate, foaia de parcurs pentru implementare si planul de lucru la nivel înalt si comunicarea către toate părțile interesate relevante. “

Din Raportul final rezulta ca prestatorul de servicii a prezentat livrabilele prevazute in contract prin care s-a analizat lantul de aprovizionare, comercial, tehnic, IT, finante, s-au desemnat persoanele care se ocupa cu analiza fiecarui departament in parte si responsabilitatile fiecareia, precum si termenele de prezentare a analizei, punctele slabe si masurile care se impun pentru optimizarea activitatii celor doua companii.

Astfel, nu poate fi retinuta constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea X nu a prezentat pentru acest proiect documente, materiale, rapoarte care sa justifice prestarea efectiva a serviciului, in conformitate cu obiectul contractului.

De asemenea, in baza Contractului **nr.000/2012**, societatea X a achizitionat servicii de consultanta privind implementarea programului J, care

viza îmbunătățirea eficacității operationale pe tot fluxul de procese începând cu generarea ordinului de facturare, până la remedierea erorilor și defectiunilor semnalate de clienți, proiect care avea în vedere stabilizarea proceselor implementate în baza programului H.

Potrivit organelor de inspecție fiscală, programul intitulat „J 2012-2013”, prezentat ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimări și informații de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezintă nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X în corelație cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului și specificul activității desfășurate.

În cazul achizițiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și a necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele dovezile aduse, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de detaliu, pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat, nu doar un material, o prezentare de ordin general, din care nu reiese ce anume s-a realizat, implementat sau recepționat.

Societatea X susține că suportul firmei de consultanță societatea B a constatat în definirea celor mai bune modalități de implementare a noilor procese, pe baza expertizei din proiecte similare la nivel internațional, cu un focus deosebit pe următoarele elemente:

- definirea numărului de persoane pentru implementare și a capacităților necesare;
- elaborarea structurii optime de implementare, cu acoperirea eficientă a întregului teritoriu al țării;
- definirea secvenței potrivite de implementare, cuprinzând atât testarea noilor procese cât și executia completă acestora;
- elaborarea unui business case complet, care să asigure un nivel al resurselor pentru implementare ce ține cont de beneficiile realizate, pentru un rezultat total pozitiv.

Proiectul viza îmbunătățirea eficacității operationale pe tot fluxul de procese începând cu generarea ordinului de facturare, până la remedierea erorilor și defectiunilor semnalate de clienți, proiect care avea în vedere stabilizarea proceselor implementate în baza programului H.

Rezultatele și concluziile proiectului au fost consemnate în documentul intitulat “Programul J 2012-2013 Îmbunătățirea eficacității operationale prin ordinele de facturare și remedierea erorilor” care analizează în detaliu cauzele ineficienței sistemului de plasare a ordinelor de facturare, calitatea serviciilor de call center și plasarea de comenzi pentru instalarea T la clienți persoane fizice.

Societatea X sustine ca acest proiect identifica statusul implementarii modificarilor la momentul redactarii si propune solutii si un calendar al operatiunilor viitoare.

In plus fata de livrabilul de mai sus, societatea afirma ca prestatorul de servicii a pregatit si alte documente, la dosarul contestatiei fiind anexat livrabilul final.

Din analiza contractului incheiat intre parti, se retine ca acesta a avut urmatorul obiect:

“Sub rezerva termenilor și condițiilor stipulate în prezentul contract, prestatorul are obligația să furnizeze societății D și aceasta are obligația să achiziționeze, serviciile de consultanță referitoare la sprijinirea Programului său J „Creșterea eficacității operationale prin aplicatia „Order to Bill and Fault to Repair” (comanda de a factura și eroarea de reparat)” care stabilizează procesele ca urmare a Programului „H”.

2.2. Contextul, obiectivele și livrabilele proiectului de sprijinire a Programului J

Obiectivul general al proiectului este acela de a sprijini proiectarea arhitecturii de implementare și a elementelor specifice ale Programului J.

Obiectivele proiectului acoperă trei fluxuri de lucru:

A. Planificarea implementării:

Segmentarea proiectelor bazate pe complexitate și determinarea modelelor de suport pentru implementarea necesară pentru fiecare tip de proiect.

Definirea resurselor necesare, care îndeplinesc diferite roluri în funcție de structurile de susținere a implementării cerute de tipul de inițiativă, pe lângă responsabilitatea managementului de proiect.

Definirea pașilor necesari pentru recrutare, formare (formală și la locul de muncă) și coaching pentru resursele de sprijin pentru implementare necesare.

Definirea listei de inițiative care pot fi pilotate împreună și pentru care îmbunătățirea indicatorilor KPI, J pot fi monitorizate „tabloul de bord” care poate fi utilizat pentru monitorizarea impactului pilot.

Determinarea logicii prioritizării pentru proiectele Prioritare care vor fi utilizate atunci când se alocă resurse limitate operationale și resurse IT.

B. Planuri de afaceri:

Plan de afaceri SIP [proiect "Instalare individuala"]. Explorarea a trei opțiuni, (1) Fără instalarea SIP societatea D,

(2) fara instalarea SIP de terță parte (3) SIP. Determinarea celei mai bune opțiuni pentru societatea D.

Plan de afaceri MDF sincron [proiectul "O echipă pentru MDF și instalații"].

Explorarea a două opțiuni, (1) MDF și instalare în ordine diferită, (2) MDF și instalare în aceeași ordine. Determinarea celei mai bune opțiuni pentru societatea D.

Plan de afaceri T sincron [proiect "O echipă pentru pachete"]. Explorarea a patru optiuni: (1) Fără sincron, (2) Sincron cu instalare S, (3) cu instalare terță parte, (4) instalare cu echipă mixtă. Determinarea celei mai bune optiuni pentru societatea D.

C. Manuale Blueprint:

Definirea modelului de guvernare si gestionare a furnizorilor pe baza setului de principii de bune practici care pot fi aplicate pentru a alinia managementul furnizorilor în cadrul organizatiei (servicii de curierat, furnizorii T etc.)

Definirea modelului pentru modelul costului total al proprietății care contine definirea conceptului, metodologia de calcul si exemple privind modul de aplicare a conceptului.

Definirea planului pentru gestionarea in cascadă si vizuală a KPI-urilor care contine principii pentru configurarea KPI-urilor, metodologia pentru cascada în jos a KPI-urilor si indicatii pentru crearea celor mai bune practici de management al performantei folosind unelte vizuale

Pentru a atinge aceste obiective, vor fi prezentate următoarele rezultate:

A. Planul de implementare:

Segmentarea proiectelor bazate pe complexitate

Resurse necesare după tip de proiect (tipul si numărul de resurse)

Metodologie la nivel înalt pentru recrutarea si instruirea resurselor

Gruparea de initiative în scopul realizării de piloti

Proiectarea instrumentelor de monitorizare pentru pilot (adică tabloul de bord)

Logica de prioritizare a iniciativelor bazate pe impact si complexitate

Următorii pasi necesari pentru asigurarea succesului implementării

B. Planuri de afaceri:

Rezultatele planului de afaceri SIP: Evaluarea cantitativă (monetară) si calitativă a fiecărei optiuni si recomandarea celor mai bune optiuni de urmat;

Definirea pasilor următori

Rezultatele planului de afaceri MDF: Evaluarea cantitativă (monetară) si calitativă a fiecărei optiuni si recomandarea celor mai bune optiuni de urmat;

Definirea pasilor următori

Rezultatele planului de afaceri T: Evaluarea cantitativă (monetară) si calitativă a fiecărei optiuni si recomandarea celor mai bune optiuni de urmat;

Definirea pasilor următori."

Proiectul J are urmatorul continut:

- prezentare generala asistenta;*
- planificare implementare per ansamblu;*
- analize de profunzime:
 - caz de afaceri*
 - manuale schite**

- calendar si pasii urmatari
 - costul total al participatiei;
 - KPI-uri in cascada si management vizual.

Cu titlu de exemplu se retine ca in cadrul proiectului la capitolul "Prezentare generala a structurii de angajament global" se precizeaza:

" Ce am facut:

Arhitectura globala a asistentei de implementare

- sincronizarea implementarii: pilot si proces de lansare
- stabilirea resurselor necesare pentru implementare.

Sprijin pentru definirea schitelor si calcularea studiului de caz pentru initiativele selectate:

- proiecte legate de simplificarea punctelor de contact cheie ale clientilor proiecte/concepte cu impact de a lungul intregului lant de valoare (de exemplu TCO, managementul tertilor).

Cum am lucrat impreuna:

Oferirea de asistenta design pentru elementele cheie ale arhitecturii globale si analize de profunzime specifice.

Toate interactiunile cu organizatia se fac impreuna cu TPO:

- pentru fiecare proiect, interactionam cu membrul TPO responsabil
- TPO-ul conduce interactiuni cu persoane cheie pentru a intelege motivele ce stau la baza analizelor de profunzime.

Intalnire de coordonare zilnica cu R."

Totodata la capitolul "Cazuri de afaceri" sunt analizate 3 cazuri si sunt prezentate avantajele si dezavantajele fiecarui caz in parte, astfel:

In ceea ce priveste cazul de afaceri SIP:

- modelul curent de operare SIP genereaza mai multe probleme post instalare decat procesul de instalare pentru comenzile grupate;
- cea mai buna optiune din punct de vedere al serviciului clienti si monetar pentru instalatiile xDSL este modelul actual de operare SIP, comparat cu alte optiuni (instalare de tehnicianul societății D sau terti);
- avantajul modelului curent fata de urmatoarea cea mai buna alternativa este de peste 1 milion de euro-optimizare suplimentara posibila pentru modelul curent.

In ceea ce priveste cazul de afaceri sincron MDF:

- modelul standard de operare solicita ca tehnicienii sa realizeze vizite separate pentru activarile MDF si instalarea comenzilor (altele decat SIP) care genereaza risipa datorita vizitelor suplimentare;
- combinarea activitatii MDF cu instalarea ar genera economii semnificative pentru societatea D, estimate la <000 euro anual>.

In ceea ce priveste cazul de afaceri sincron T:

- in momentul de fata comenzile grupate ale clientilor sunt rezolvate secvential de echipa societății D si echipa terta T, ce duce la o nemultumire a clientilor (vizite multiple);

- cea mai buna alternativa din punct de vedere al satisfactiei clientilor si monetar pentru instalarea in cazul grupurilor este modelul unor instalari comune S si terti, in comparatie cu o instalare realizata doar de societatea D, doar de terti sau una fara sincronizare;

- imbunatatirea are loc cel mai mult la nivelul satisfactiei clientului si necesita un efort de coordonare intre S si furnizori terti de servicii.

Astfel, se retine ca pentru fiecare caz in parte sunt prezentate argumente de utilizare pro si contra, economiile pe care le implica si gradul de satisfactie al clientilor.

De asemenea in capitolul "Calendar si pasii urmatiori" sunt prezentate cazuri de afaceri, modele de selectie partener, definirea modelului de operare, modelul de interactiune, respectiv modelul guvernantei.

Pentru fiecare dintre acestea sunt prezentati pasii de urmat care sa conduca la imbunatatirea activitatii societatii.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea X a prezentat documente care atesta prestarea serviciilor si realizarea obiectivului general al proiectului, care potrivit societatii, vizeaza proiectarea arhitecturii de implementare si proiectarea elementelor specifice programului J.

Prin urmare, desi organele de inspectie fiscala au constatat ca materialul prezentat este unul de ordin general, el a fost special intocmit pentru societate, in vederea atingerii obiectivelor proiectului J, motiv pentru care argumentul echipei de inspectie fiscala este contrazis de documentele anexate la dosarul contestatiei.

In ceea ce priveste contractul de prestari servicii **nr. 000/2013** incheiat cu societatea B, din constatarile organelor de inspectie fiscala a rezultat ca acesta a avut ca obiect serviciile de consultantă aferente proiectului societății D de dezvoltare a pârghiilor tactice pentru construirea și consolidarea unei pozitii pe piață durabile.

Initiativele dezvoltate în cadrul proiectului s-au axat pe 3 domenii esentiale: contra-atacul concurential, axarea pe sprijinirea întreprinderii pentru modelarea și finantarea creșterii și functionării.

Totodata s-a constatat ca nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Potrivit pct.2.2 din contract, prestatorul avea obligatia sa furnizeze si urmatoarele rezultate specifice:

- abordarea si configurarea programului;

- situatia de ansamblu care evidentiaza contextul, obiectivele si justificarea strategica aferente initiativelor stabilite in cele 3 domenii;
- lista initiativelor cuprinse in cele 3 domenii; pentru fiecare dintre initiativele in domeniile stabilite mai sus, proiectul va furniza:
 - cuantificarea la nivel inalt a impactului;
 - planul de avansare a initiativelor stabilite;
 - echipele aferente initiativelor si persoanele responsabile pentru initiative;
- evaluarea atractivitatii si fezabilitatii actiunilor structurale esentiale (cum ar fi cele referitoare la proprietatile imobiliare, la retea);
- cercetarea analitica aprofundata a elementelor esentiale ale actiunii pentru a clarifica directia, atat cat este necesar;
- documentul de dialog privind performanta, inclusiv evaluarea contextului de pe piata, raspunsul strategic si analiza aprofundata a initiativelor selectate;
- planul si materialele de comunicare pentru abordarea partilor interesate cheie.

Din analiza documentului atasat la contestatie intitulat "Transformarea societății D/societatea E" se retine ca acesta este impartit in urmatoarele capitole: Pozitia competitiva astazi, Raspunsul strategic necesar, Cerinte cheie, respectiv Plan de implementare si guvernanta.

In cadrul proiectului este analizata pozitia competitiva a societății D pe piata in raport de ceilalti furnizori care ofera aceleasi servicii, punctele forte si slabe, rezultatele financiare obtinute si cauzele modificarii indicatorilor financiari, amenintarile competitorilor si cum ar trebui sa se raspunda strategic la asemenea amenintari.

Astfel raspunsul strategic vizeaza repositionarea mobila in schimbarea jocului, atacul pe piata urbana, apararea bazei rurale, accelerarea vanzarilor si strategia Go-to-Market, reprojectarea B2B, parteneriate si economii pentru a investi in proiecte eficiente.

Sunt prezentate top 5 initiative care vor sprijini EBITDA si incetinirea pierderilor, respectiv:

- directionarea serviciilor premium catre cei mai buni 000 de clienti care profita de infrastructura deja dezvoltata;
- utilizarea datelor mobile ca instrumente de retentie pentru zonele cu acoperire redusa;
- dezvoltarea unor fluxuri noi de venituri (Google adds, VAS, aplicatii mobile, solutii Cloud);
- stabilirea de tarife consolidate in viitor pentru 000 de conturi de top pentru a reduce eroziunea abonamentului voce.

De asemenea sunt analizate parteneriatele care ar putea fi incheiate cu operatorul Q, operatorul N si operatorul M, avantajele si dezavantajele acestora.

In final este prezentat impactul initiativelor asupra societății D si E si care sunt etapele ce trebuie avute in vedere in viitor pentru implementarea programului, participantii, frecventa, implicarea CEO si durata pe saptamana.

Ca material suplimentar este prezentata piata de telecomunicatii si se concluzioneaza ca societatea D si societatea E combinate reprezinta cel mai mare jucator de telecomunicatii de pe piata.

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca serviciile au fost prestate efectiv de societatea B, au fost prezentate documente justificative din care rezulta prestarea acestora, serviciile fiind necesare desfasurarii activitatii societății X.

De asemenea societatea a incheiat cu societatea B si operatorul M contractul **nr.000/2014**.

Principalele elemente ale contractului au fost:

„In contextul pietei de telecomunicatii precum si de interesul in crestere al consumatorilor pentru servicii de telecomunicatii convergente (servicii fixe si mobile oferite de acelasi furnizor), societatea X a initiat dialogul cu operatorul M cu scopul de a identifica impreuna cu acest operator mobil posibile colaborari din care sa rezulte sinergii operationale.

Cu suportul firmei de consultanta B, au fost discutate si analizate mai multe modele de colaborare/partajare a infrastructurii fixe. Separat au fost analizate si modele de colaborare/partajare a infrastructurii mobile, aceste livrabile si servicii fiind facturate separat si concretizându-se intr-un contract de Roaming National.

Firma de consultanta a asistat in mod neutru partile implicate in negocieri, de la fazele incipiente, in care au fost: definite obiectivele fiecărei parti, gradul de flexibilitate si disponibilitatea de a face modificari si investitii necesare pentru a permite partajarea, in diferitele scenarii evaluate solutiile tehnice de retea existente, segmentele si tipologiile de retea ce pot face obiectul partajarii, zonele geografice incluse in scop (urban fata de rural) identificate sinergiile posibile, folosirea resurselor de instalare si operare retea, partajarea echipamentelor de retea analizate implicatiile financiare si comerciale pentru fiecare model de cooperare definite obiectul partajarii retelelor si modele operationale posibile, pana la identificarea marjelor de negociere care sa asigure profitabilitatea ambelor parti, agrearea structurii si redactarea documentelor premergătoare contractului: Lol (Letter of Intent – Scrisoare de Intentie) si MoU (Memorandum of Understanding) si, in final, la redactarea contractului si la agrearea conditiilor de intrare in vigoare a acestuia.

Negocierile s-au finalizat cu incheierea în 2015 a unui contract wholesale de acces cu operatorul M, prin care acest operator a dobandit acces la infrastructura fixa de FttH si FttB a societății X din urban, pentru a furniza clientilor operatorului M servicii fixe de Internet, telefonie si TV. (...).”

Potrivit organelor de inspectie fiscala, Proiectul intitulat „K” prezentat ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general, din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X in corelatie cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului si specificul activitatii desfasurate.

In cazul achizitiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor si a necesității achizitionării acestora în folosul operatiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele dovezile aduse, acestea trebuie sa prezinte un anumit grad de detaliu, pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat, nu doar un material, o prezentare de ordin general, din care nu reiese ce anume s-a realizat, implementat sau receptionat.

Societatea X sustine ca a prezentat documente care reprezinta doar o parte a materialelor pregatite de consultant din care rezulta faptul ca serviciile au fost efectiv prestate de societatea B, dar mai ales faptul ca acestea erau necesare pentru desfasurarea activitatii. Cu suportul firmei de consultanta B au fost discutate si analizate mai multe modele de colaborare/partajare a infrastructurii fixe. Separat au fost analizate si modele de colaborare pentru infrastructura mobila, aceste livrabile si servicii fiind facturate separat si concretizandu-se intr-un contract de Roaming National.

Societatea sustine ca fara implicarea consultantului nu ar fi fost posibila realizarea acestui proiect, intrucat societatea B a avut rolul de "black-box"(cutie neagra). Negocierile s-au finalizat cu incheierea în 2015 a unui contract de wholesale de acces cu operatorul M prin care acest operator a dobandit acces la infrastructura fixa de FTTH si FTTB a societatea X din urban, pentru a furniza clientilor operatorului M servicii fixe de internet, telefonie si TV.

Scopul pentru care societatea X a apelat la serviciile de consultanta a fost obtinerea de venituri din partajarea retelei de telecomunicatii cu un alt operator de comunicatii de pe piata interna in conditii legale si concurentiale, pentru respectarea carora a fost necesara asistenta unui consultant specializat.

Societatea X a incheiat contractul pentru care a solicitat suportul consultantului si a obtinut venituri din acesta, pentru care a platit taxe si impozite.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca serviciile au fost prestate in baza unui contract, societatea a prezentat documente care atesta prestarea serviciilor, necesitatea de business pentru realizarea acestui proiect si rolul consultantului B.

De asemenea, se retine ca societatea B a asistat in mod neutru partile implicate in negocieri, de la fazele incipiente, in care au fost:

-definite obiectivele fiecărei parti, gradul de flexibilitate si disponibilitatea de a face modificari si investitii necesare pentru a permite partajarea, in diferitele scenarii;

- evaluate soluțiile tehnice de rețea existente, segmentele și tipologiile de rețea ce pot face obiectul partajării, zonele geografice incluse în scop, urban față de rural;
- identificate sinergiile posibile, folosirea resurselor de instalare și operare rețea, partajarea echipamentelor de rețea;
- analizate implicațiile financiare și comerciale pentru fiecare model de cooperare;
- definite obiectul partajării rețelelor și modelele operationale posibile, până la identificarea marjelor de negociere care să asigure profitabilitatea ambelor părți, agrearea structurii și redactarea documentelor premergătoare contractelor și, în final, la redactarea contractului și agrearea condițiilor de intrare în vigoare a acestuia.

Mai mult, la dosarul contestației, societatea a atasat factura inițială nr.000, în valoare totală de 000 lei către operatorul M, ce reprezintă prestări servicii-asigurare acces la rețeaua fixă de acces a societății X și furnizarea de servicii de voce și internet de mare viteză și asigurare acces la platforma DVB-C a societății X, de unde reiese că în urma prestării de servicii a societății B societatea X a obținut venituri și a colectat TVA.

În ceea ce privește **contractul nr.000/2014** încheiat între societatea B, societatea X și operatorul N, organele de inspecție fiscală au constatat că Proiectul intitulat L prezentat ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimări și informații de ordin general din care nu reiese ce s-a efectuat concret.

Materialul prezentat ca fiind proiect nu prezintă nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X în corelație cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului și specificul activității desfășurate.

Societatea susține că proiectul L este asemănător cu proiectul K, dar în cadrul acestui proiect societatea X a inițiat dialogul cu operatorul N, cu scopul de a identifica împreună posibilele colaborări.

Scopul solicitării de servicii de consultanță a fost obținerea de venituri din partajarea rețelei de comunicații cu un alt operator de comunicații de pe piața internă în condiții legale și concurențiale, pentru respectarea cărora a fost necesară asistența unui consultant specializat.

Cu suportul firmei de consultanță B au fost discutate și analizate mai multe modele de colaborare /partajare a infrastructurii fixe urbane. Totodată prestatorul de servicii a asigurat respectarea regulilor stricte de păstrare a confidențialității și a prevederilor antitrust, obligatorie în purtarea discuțiilor între operatorii economici.

Astfel, se reține că în urma prestării serviciilor s-a finalizat și semnat în 2017 contractul de furnizare de servicii, inclusiv acces, cu operatorul N, prin care acest operator a dobândit acces la infrastructura fixă de FTTH și FTTB a

societatea X din urban, pentru a furniza clientilor operatorul N servicii fixe de Internet, telefonie si TV.

Prin urmare se retine ca:

- partile au incheiat un contract pentru prestarea serviciilor;
- serviciile au fost prestate, fapt confirmat prin prezentarea documentelor justificative;
- necesitatea efectuării cheltuielilor este dovedita prin specificul activitatilor desfasurate, societatea X intentionand sa obtina venituri din exploatarea retelei de telecomunicatii, potrivit obiectului principal de activitate, respectiv Activitati de telecomunicatii prin retele de cablu.

Totodata, se retine ca la dosarul contestatiei societatea a atasat factura initiala nr.000 in suma totala de 000 lei, catre operatorul N, emisa urmare a incheierii contractului cu acest operator de pe piata telecomunicatiilor, datorata colaborarii cu societatea B.

Astfel, nu se poate retine constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea nu a prezentat documente justificative pentru prestarea serviciilor.

Prin adresa nr.000/2019 organul de solutionare a contestatiei a solicitat organelor de inspectie fiscala sa precizeze cum se coroboreaza obtinerea de venituri de catre societatea X, in urma prestarii serviciilor, cu faptul ca prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca documentele prezentate de societatea nu dovedesc prestarea serviciilor.

Prin adresa inregistrata sub nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au precizat ca *“Proiectul intitulat “K” in relatie cu operatorul M prezentat echipei de inspectie fiscala ca livrabil, este un document schematic, ca un studiu de caz, o prezentare cu estimari si informatii de ordin general, din care nu reiese ce s-a efectuat concret.*

Proiectul este prezentat in limba engleza si reprezinta de fapt “discurs document” sustinut in diferite sedinte ca draft (ex.Sedinta Comitetului Director-draft) si de fapt reprezinta “Discurssion document” ca urmare nu poate fi incadrat ca un proiect acesta neavand situatii de lucrari, rapoarte si alte documente justificative anexate (...).

Proiectul intitulat “L” in relatie cu operatorul N (...) este scris in limba engleza si reprezinta “Objectives of today’s meeting” adica niste obiective de intalniri. Mentionam ca documentele prezentate nu reprezinta in fapt un proiect ci mai degraba niste obiective de intalniri, de prezentare in care se dezbat anumite teme. Materialul prezentat ca fiind un proiect nu prezinta nici un grad de exactitate, de detaliu, pentru a putea permite o identificare a datelor, caracteristicilor, indicatorilor specifici societății X in corelatie cu serviciul prestat, cu obiectul proiectului si specificul activitatii desfasurate (...).”

Or, se retine ca serviciile au fost prestate in baza unui contract, societatea a prezentat documente care atesta prestarea serviciilor, necesitatea de business pentru realizarea acestui proiect si rolul consultantului B.

De asemenea, se retine ca societatea B a asistat in mod neutru partile implicate in negocieri, de la fazele incipiente pana la identificarea marjelor de negociere care sa asigure profitabilitatea ambelor parti, agrearea structurii si redactarea documentelor premergatoare contractelor si, in final, la redactarea contractului si agrearea conditiilor de intrare in vigoare a acestuia.

Mai mult, asa cum am aratat mai sus, societatea a atasat factura initiala catre operatorul M si catre operatorul N ce reprezinta prestari servicii- asigurare acces la reseaua fixa de acces a societății X si furnizarea de servicii de voce si internet de mare viteza si asigurare acces la platforma DVB-C a societății X, de unde reiese ca in urma prestarii de servicii a societății B societatea X a obtinut venituri si a colectat TVA.

In ceea ce priveste **contractul nr.000/2015**, din constatările organelor de inspectie fiscala a rezultat ca documentele prezentate pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestari de servicii au fost contractul si facturile aferente.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul B, in conformitate cu obiectul contractului.

Societatea X sustine ca a achizitionat servicii de consultanta cu obiectivul general de a sprijini maximizarea vanzarilor de produse si servicii catre gospodariile acoperite de societate.

Sustine ca in urma proiectului au fost definite multiple initiative acoperind o perioada de 2 ani si toate aspectele operationale si comerciale, impreuna cu cuantificarea detaliata a acestora. Proiectul a fost finalizat cu succes, contribuind decisiv la atingerea obiectivelor de cifra de afaceri si profitabilitate stabilite de actionari pentru anul 2013. Firma de consultanta B a asigurat expertiza necesara acestei schimbari organizationale si a contribuit cu modele de organizatie folosite de operatori de telecomunicatii la nivel global si sprijinind analiza acestora in contextul societăților D si E.

In cadrul acestui proiect s-a elaborat strategia pe termen mediu 2015-2018, in conformitate cu procesul standard la nivel de grup, firma de consultanta contribuind cu realizarea planurilor financiare si prioritizarea diferitelor initiative in functie de impactul financiar. Proiectul a avut succes, in urma lui s-a constituit o noua divizie a societății X si s-a aprobat strategia pe termen mediu a companiei rebranduite pe piata din Romania.

În baza acestui contract societatea X a achizitionat servicii de consultantă cu obiectivul general de a sprijini maximizarea vânzărilor de produse si servicii

ale societății X către gospodăriile acoperite de societatea X FttH + FttX + Infrastructura VDSL TV-ready.

Pentru prestarea serviciilor societatea X sustine ca a prezentat exemple de livrabile din care rezulta ca serviciile de consultanta aferente acestui proiect, denumit proiectul O, au fost efectiv prestate, cheltuielile fiind justificate prin raportare la specificul activitatilor desfasurate.

Din analiza obiectului contractului a rezultat ca acesta a constatat in *”serviciile de consultanță necesare în următoarele domenii, cu obiectivele generale de revizuire a stării programului O și de dezvoltare a inițiativelor de integrare, consecvent cu scopul său (anume de a construi și a sustine o pozitie competitivă pe piață), cu axare pe transformarea operatională și excelenta operatională:*

(i) definirea conceptului de nivel înalt pentru transformarea modelului de operare (adică, „regionalizarea”/ functia de director de operatiuni”) și agenda privind excelenta operatională începând din 2015, integrarea inițiativelor programului O;

(ii) stabilirea legăturii între inițiative și sursele de impact, cu o prioritizare estimativă;

(iii) construirea unei scenariu imperativ care să includă elementele de mai sus pentru platforma W și alinierea ad-hoc a părților interesate.”

Proiectul a fost împărțit în două etape:

(i) Etapa 1: dimensionarea potentialului si a resurselor, revizuirea sistemului de stimulente si proiectarea seturilor de instrumente pentru Go-to-Market, cu activitățile de pilotare relevante ale diferitelor elemente ale solutiei.

(ii) Etapa 2: proiectarea abordării de implementare si sprijin pentru implementarea solutiei convenite.

Serviciile de consultanta au constatat in urmatoarele activitati:

- dimensionare potentialului, amprenta vechii si noi retele FTTH;
- dimensionarea resursei, capacitatea reala;
- modelul de acoperire a retelei de distributie/planificarea capacitatii (combinatie de canale);
- alinierea ICP/organizatie: atributiile interfunctionale, matricea de atributii si responsabilitati, inclusiv pentru diversele canale ale retelei de distributie, ca parte din planul GTM, identificarea blocarii ICP/ICP nealiniati si determinarea modificarilor necesare;
- stimulente individuale si pentru echipa, axare pe campanie “din usa in usa”;
- dezvoltarea capabilitatii, axare pe campanie “din usa in usa”;
- setul de instrumente “Hunting” (vanatoare) si “Farming”(exploatare agricola) pentru reseaua FTTH;
- planul procesului de coordonare a vanzarilor inter-canale;
- rutina si instrumentele de gestionare a performantei retelei FTTH.

Totodata se specifica faptul ca proiectul va cuprinde o faza suplimentara pentru a furniza intrari analitice structurate cu privire la cresterea regionala si

optiunile de finantare a infrastructurii care va avea ca livrabile intrari analitice cu privire la previziunile de crestere economica diferite regional si optiuni pentru cheltuielile publice cu infrastructura si alte mecanisme de sprijinire de la vehiculele existente si cele noi, inclusiv fonduri tip infrastructura si banci de dezvoltare.

Societatea X a anexat la contestatie ca si documente justificative pentru prestarea serviciilor doua documente si alte exemple de livrabile care atesta ca au fost efectuate activitatile prevazute in contract.

Cu titlu de exemplu, se retine ca din documentul "Cresterea vanzarilor FTTx – Transparenta pe capacitatea D2D pentru FTTH" - reiese ca prestatorul in urma analizei efectuate a concluzionat ca:

- estimarile ascendente indica o lipsa a 000 agenti D2D pentru a acoperi zona de acoperire a FTTH;
- fara o crestere semnificativa a capacitatii canalului D2D, diferenta pana la target va fi semnificativa;
- este nevoie de 000 ore pentru a acoperi 000 de gospodarii in 000 faze, ceea ce rezulta in 000 de gospodarii conectate.

De asemenea la capitolul "Principii de ghidare pentru alinierea verticala completa a KPI-urilor", societatea de consultanta propune urmatoarele:

- ar trebui sa existe maxim 000 KPI-uri pentru a asigura focusul, acestea trebuie sa fie SMART -specifice, masurabile, ambitioase, realiste legate de timp si in domeniul de aplicare al responsabilitatii managerilor;
- ponderea KPI-urilor partajate trebuie sa descreasca vertical;
- ar trebui sa nu existe o suprapunere/redundanta in KPI-uri, de exemplu aceeasi masurare a performantei ar trebui sa fie surprinsa doar o data;
- poate sa existe un KPI calitativ.

Totodata capitolul "Actualizarea sistemului de bonus pentru agentii D2D si TL" vizeaza urmatoarele aspecte:

- sistemul de stimulente pentru agentii D2D;
- prezentarea generala a sistemului de stimulente pentru agentii D2D;
- informatii cu privire la componentele individuale ale sistemului pentru agenti;
- anexa: Solutii propuse vs. cele mai bune practici;
- actualizarea sistemului de bonus al TL.

Prin urmare, constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu face dovada cu documente justificative prestarea serviciilor si necesitatea acestora pentru activitatea economica a acesteia, nu sunt fundamentate pe baza tuturor documentelor si aspectelor conexe situatiei analizate.

Astfel se retine ca firma de consultanta a adus suportul necesar eleborarii unei noi strategii avand in vedere schimbarile de pe piata telecomunicatiilor, oportunitatile oferite de cresterea economica la nivel national, luand in

considerare cele mai bune practici la nivel global de integrare a serviciilor de telecomunicatii fixe si mobile.

In ceea ce priveste contractul de prestari servicii nr. **000/2016**, organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli cu prestari de servicii, au fost contractul si factura aferenta.

Nu au fost prezentate documente, rapoarte sau alte materiale, reprezentand livrabile si precizate în contract pentru fiecare faza componenta a proiectului, care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii de catre furnizorul societatea B, in conformitate cu obiectul contractului.

Societatea X sustine ca a prezentat exemple de documente intocmite integral de catre societatea B, precum si cu suportul acesteia in cadrul proiectului care a vizat analiza si implementarea unor masuri privind:

- cresterea veniturilor pe segmentul mobil;
- cresterea veniturilor pe segmentul fix;
- reducerea cheltuielilor operationale, pentru care a fost intocmit un set de masuri concrete si in cadrul acestora s-au detaliat pasii de urmat.

Documentele atasate la contestatie referitor la acest proiect acopera:

- detalierea directiilor de actiune si implementarea acestora;
- exemple de minute ale intalnirilor din perioada derularii proiectului la care participa echipa de proiect a societății X impreuna cu echipa societății B si materialele prezentate la aceste intalniri;
- materiale finale care indica rezultatele implementarii masurilor din acest proiect derulat cu suportul echipei societății B.

Din analiza contractului nr. 000/2016 rezulta ca acesta a avut ca obiect: *“Prestatorul va furniza și Z va achizitiona: serviciile de consultantă necesare pentru definirea setului de initiative pentru a atenua riscurile din planul de afaceri 2016.*

Serviciile de consultantă constau în următoarele livrabile: • Urmărirea îndeaproape și strânsă a tuturor măsurilor identificate în prima fază a Grupului operativ • Identificarea blocajelor, definirea actiunilor corective și escalarea deciziilor necesare cu rapiditate (atât în ceea ce privește conținutul cât și resursele) • Definirea modului de operare (modus operandi) cu raportare și interactivități periodice • Identificarea și propunerea de soluții pragmatice pentru rezolvarea blocajelor de conținut • Interventiile de conținut pot include (ex, nu sunt exhaustive: - Dezvoltarea conceptului pentru etapa/abordarea specifică a procesului - Moderarea atelierului inter-functional pentru a asigura conformitatea și deciziile - Sesiuni de bune practici cu experții societății B - Provocarea și controlul calității pentru produsele finite cheie • Urmărirea unei abordări structurate pe mai multe etape: - Analize specifice pentru identificarea și dimensionarea oportunităților - Elaborarea conceptului și cuantificarea

impactului - Aliniere la nivel de functii atunci când este necesar pentru a asigura fezabilitatea - Definirea persoanelor responsabile, a resurselor si a cronologiei)."

Cu titlu de exemplu, se retine ca la dosarul contestatiei societatea a atasat pentru justificarea prestarii serviciilor de catre societatea B, documentul intitulat "Grup de sinteza Faza 1 fisele cu masuri" al carui continut vizeaza: masuri mobile si masuri fixe.

In cadrul masurilor mobile sunt analizate si sunt indicate deciziile necesare pentru remedierea deficientelor in ceea ce priveste:

- reglarea regulilor de credit (sold credit negativ);
- retinerea proactiva prin intermediul beneficiilor legate de durata;
- prelungirea reincarcarii sumei fixe;
- reclama reincarcare la TV;
- alte aplicatii evaluate: facebook, whatsapp, waze;
- prepaid parte din FMC;
- abonamente casnice, noul portofoliu de abonamente;
- lansarea competitiei intre POS-urile Silver si Bronzre POS pentru a creste volumele de vanzari;
- in ceea ce priveste distributia de cartele prepaid- atacarea magazinelor mari;
- actiunile propriilor magazine pentru cresterea vanzarilor.

In cadrul masurilor fixe sunt analizate urmatoarele:

- reconfigurarea TV si cresterea preturilor;
- vanzarea combinata pentru mediul rural si urban pe tipuri de scheme care poate fi amplificata in baza existenta de clienti;
- cresterea numarului de tranzactii de reinnoire a abonametelor;
- comertul cu amanuntul, optimizarea fortei de vanzare ca si rezultate al unei distributii adecvate, imbunatatirea formatului retelei de vanzare;
- cresterea colectarii prin intermediul specialistilor in domeniu prin introducerea Customer First;
- model operare New Channel Centru de conversie.

In cadrul masurilor OPEX sunt analizate si sunt propuse solutii in ceea ce priveste:

- serviciile externalizate care vizeaza scaderea cererii volumului pentru a ajunge la un cost scazut, redefinirea, ajustarea, investitiile in imbunatatirea retelei de acces pentru a reduce erorile si externalizarea sarcinilor aditionale- instalările FTTH, migrările, Ronet, Mobile rollout, instalările B2B- pentru reduceri suplimentare pe baza procesului de achizitii transparente si a preturilor competitive;
- optimizarea consumului de electricitate pentru statiile de baza Mobile, Core nw, site-uri fixe si mobile- optiuni de reducere a consumului si evaluarea potentiala a economiilor, urmata de punere in aplicare;
- reducerea costurilor cu flota de masini;

- renegocierea costului de colectare cu Posta Romana;
- reducerea costurilor cu materialele utilizate de societatea X;
- reducerea cheltuielilor de calatorie pentru Mobil de cererea de control de fiecare titular buget si stabilirea unei politici de calatorie mai stricta, controlling-ul va efectua si rula raportul lunar actual vs bugetat prin numirea managerilor responsabili care sa controleze bugetul pe parcursul anului;
- monetizarea celor 000 de turnuri neutilizate, dar pentru care se plateste aprox.000 Euro chirie/luna;
- reducerea bugetului chiriei OPEX din vanzari si din preluare prin leasing, din renegocierea chirieimagazinelor, din optimizarea spatiului magazinului si prin sub leasingul ATM-urilor;
- vanzari combinate in baza existenta de clienti pentru mediul urban si rural pe tipuri de scheme;
- cresterea numarului de tranzactii de reinnoire a abonamentelor.

De asemenea, societatea X a prezentat documentul "Grup operativ Faza 2 masura cardurilor" care contine urmatoarele capitole:

- VBS in telefonie fixa;
- datorii restante din telefonie fixa;
- rezilieri din telefonie fixa;
- VBS in telefonie mobila;
- datorii restante din telefonie mobila;
- castiguri din telefonie mobila;
- rezilieri telefonie mobila;
- OPEX.

La toate capitolele analizate, consultantul propune solutia care se impune pentru reglementarea deficientelor. Astfel, cu titlu de exemplu, se retine ca pentru capitolul "VBS in telefonie fixa" prestatorul de servicii pentru telefonie fixa-reducerea non-fttx d2d, propune urmatoarele masuri:

- "- opriti toate echipele D2D care functioneaza in judete fara amprente de fibre relevante;*
- renuntati la agentii D2D cu vanzari reduce de fibre".*

In urma acestor masuri preconizeaza un impact EBITDA pentru anul 2016 in suma de 000 kEuro si in numerar in suma de 000 kEuro.

Totodata in documentul " Grup Operativ Faza 2 Presentare generala" se precizeaza ca masurile din faza 2 ating toate zonele societatii care au potential de impact pe parcursul anului si sunt prevazute masurile care trebuiesc luate de societatea X pentru imbunatatirea activitatii pentru telefonie fixa, abonamentele platite ulterior, respectiv opex/CAPEX.

Prin urmare, nu se poate retine constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea nu a prezentat documente justificative pentru prestarea serviciilor, avand in vedere ca pentru fiecare din lucrarile prevazute in anexa la contractul de prestari servicii au fost anexate documente din care reiese

prestarea serviciilor si faptul ca legea nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

Totodata, avand in vedere ca pentru serviciile prestate au fost intocmite facturi si asa cum s-a aratat mai sus acestea au fost folosite pentru activitatea economica a societății X, rezulta ca sunt indeplinite conditiile de fond si forma prevazute de Codul fiscal, pentru deducerea TVA.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile, motiv pentru care, și se va anula Decizia de impunere nr. 000/2019 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei.

c. societatea X a incheiat cu **societatea C** scrisoarea de angajament din 2015, care a avut ca obiect realizarea unei analize complexe in vederea achizitionarii si vanzarii a 000 active imobiliare aflate in posesia societății X si incheierii unui contract de locatiune pe termen lung pentru sediul societatii.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala a rezultat ca societatea X a implicat in acest proiect o serie de consultanti care sa asigure suport pentru evaluarea proprietatilor, pentru identificarea solutiei optime, suport in negocierea contractelor cat si sa asigure respectarea proceselor interne de catre echipele societății X implicate in derularea proiectului.

Societatea C a analizat dacă procesele efectuate în vederea realizării acestor operațiuni imobiliare respectă standardele la nivel de piață, dacă documentația juridică conține clauze și mecanisme care să protejeze interesele societății X, dacă există eventuale conflicte de interese pentru societate și dacă evaluările care s-au făcut cu privire la bunuri și la oportunitatea operațiunilor imobiliare respectă standardele pieței.

Potrivit organelor de inspectie fiscala analiza de expertiza a contextului de creare a proiectului au fost în legătura cu urmatoarele:

- oferta de vanzare și leaseback pentru 000 bunuri în 2015
- vanzarea a doua bunuri societății X în 2015 și
- contract de inchiriere pe termen lung pentru sediul central.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca o prima analiza a fost efectuata de către societatea de consultanță în calitate de consultant și răspunde la punctele analizei în cauza si prin urmare aceasta analiza este efectuata la alta analiza (în speta societatea de consultanță). Totodata nu s-a identificat o necesitate clara pentru serviciile de consultanta prestate de societatea C.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca societatea C a analizat intr-o maniera independenta daca procesele efectuate in vederea realizarii acestor operatiuni imobiliare respecta standardele la nivel de piata, daca in documentatia juridica exista clauze si mecanisme care sa protejeze interesele societății X, daca exista eventuale conflicte de interese si daca evaluarile care s-au facut cu privire la bunuri si la oportunitatea operatiunilor imobiliare respecta standardele pietei.

Astfel, se retine ca prestatorul de servicii a realizat pentru societatea X un complex proces de “due diligence” comercial, operational, contabil si juridic in vederea realizarii operatiunilor imobiliare, care se bazeaza pe date despre piata generate de alte organisme independente, dar si pe analizele altor furnizori de consultanta care existau deja la societatea X la momentul incheierii scrisorii de angajament din anul 2015.

Aceste analize au fost necesare in vederea pregatirii unor viitoare operatiuni economice cu impact major asupra activelor sale. In lipsa unor astfel de analize societatea X nu putea lua o decizie in cunostinta de cauza si care sa-i permita sa actioneze in conformitate cu interesele societatii si ale actionarilor sai.

Prin urmare, se retine ca societatea C a analizat si si-a exprimat opinia asupra:

- actiunilor derulate de catre societatea X in acest proces si a conformarii acestora cu procedurile interne aprobate de forurile statutare,
- analizelor anterioare contractate sau intreprinse de societatea X in vederea realizarii operatiunilor imobiliare, identificand eventualele puncte ale acestora, cu impact asupra rezultatului final cu scopul de a limita cat mai posibil riscurile unei operatiuni de ample si complexe.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca organele de inspectie fiscala nu au contestat prestarea serviciilor si prezentarea de documente justificative care atesta aceasta prestare, ci faptul ca serviciile nu erau necesare intrucat o analiza asemanatoare a fost realizata si de consultantul societatea de consultanță si prin urmare nu se justifica angajarea unui alt consultant care sa ofere servicii profesionale pentru imbunatatirea performantei, restructurare, consultanta fiscala, investigatii, analiza de risc, evaluare, etc.

Avand in vedere cele prezentate, prin adresa nr.000/2019, organul de solutionare a constestatiei a cerut organelor de inspectie fiscala sa precizeze daca analizele efectuate de societatea de consultanță si societatea C au avut acelasi obiectiv si daca acestea au vizat activitatea economica a societății X, in conditiile in care codul fiscal nu conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor de existenta unuia sau mai multor servicii intr-un anumit domeniu de activitate, atat timp cat acestea contribuie la eficientizarea activitatii unei societati.

Prin adresa inregistrata sub nr.000/2019 organele de inspectie fiscala au precizat ca “*obiectivele Acordului Global din proiectul “Analiza comerciala a*

Acordului Global de Vanzare si Leaseback” intocmit de societatea C.” si prezentat organelor de inspectie fiscala au fost deja analizate si expertizate de o alta societate selectata drept consultant, respectiv societatea de consultanță.

De asemenea, materialul anexat ca fiind proiectul “Analiza comerciala a Acordului Global de Vanzare si Leaseback” intocmit de societatea C (anexa la Scrisoarea de Angajament datata 2015), arata ca acest document a fost intocmit pentru “societatea AB” in 2015 si este un document destinat exclusiv clientului, cheltuiala neapartinand contribuabilului roman.

Avand in vedere aspectele sus mentionate nu se poate lua in considerare documentul justificativ prezentat deoarece nu este intocmit pentru societatea X ci pentru o alta entitate XX in 2015. Nu s-a identificat o necesitate clara pentru serviciile de consultanta prestate de societatea C.”

*Or, organul de solutionare retine ca in prima pagina a Scrisorii de angajament din 2015 se precizeaza ca: “prezenta scrisoare (denumita in continuare si “acordul”) stabileste si confirma termenii si conditiile angajamentului intre societatea C si sucursalele si afiliatii sai (exclusiv societatea CC si sucursalele sale) pe de o parte, **si societatea X** (denumita in continuare “societatea”), pe de alta parte, inclusiv domeniul de aplicare a serviciilor care urmeaza sa fie executate si baza de remunerare a acestor servicii (in continuare, “angajamentul” de fata). Prezentul acord se aplica tuturor obiectelor aferente angajamentului, indiferent daca dupa dupa inceperea activitatii sau in cursul discutiilor care duc la instructiuni”.*

Prin urmare, angajamentul a fost incheiat intre societatea C si societatea X, fapt confirmat si de semnaturile de pe ultima pagina unde se mentioneaza: Convenit si acceptat -societatea X prin AC, Director executiv Romania.

Desi in Anexa nr.8.2 la contestatie este consemnat faptul ca analiza comerciala a acordului global de vanzare si leaseback a fost intocmita pentru XX, in e-mailului atasat la aceasta anexa, transmis de prestatorul de servicii, se mentioneaza urmatoarele:

“Va multumim pentru aceasta oportunitate de a oferi servicii de consultanta in legatura cu oferta pentru filiala dvs. din Romania din partea GG pentru tranzactia de Vanzare si Leaseback a 000 bunuri situate in jurul Romaniei, achizitionarea a doua bunuri X (“Vanzarea celor doua”) si un contract de inchiriere pe termen lung pentru relocarea sediului central al Societatii din Romania (impreuna, “Acordul global”). Scopul acestui raport este sa evalueze viabilitatea economica si comerciala a Acordului global, precum si alte oferte individuale primite pentru sediul central al societatii din Romania.”

Astfel, argumentele organelor de inspectie fiscala potrivit carora cheltuiala cu serviciile a fost a societatii din Germania nu pot fi retinute, intrucat chiar si in formularul de aprobare a contractului, respectiv Aprobarea Scrisorii de Angajament datata 2015, se specifica la metoda de achizitionare a serviciului ca acesta a fost achizitionat prin “Atribuire directa aprobata de Consiliul de

Administratie” a societatii din Romania, iar contractul a fost semnat de Directorul Afaceri Corporative si Directorul Financiar.

In ceea ce priveste sustinerea organelor de inspectie fiscala potrivit careia *“obiectivele Acordului Global din proiectul “Analiza comerciala a Acordului Global de Vanzare si Leaseback” intocmit de societatea C si prezentat organelor de inspectie fiscala au fost deja analizate si expertizate de o alta societate selectata drept consultant”, se retin urmatoarele:*

Din analiza realizata de catre societatea C rezulta ca aceasta a avut urmatoarele obiective:

“C are obligatia sa presteze servicii de consultanta in legatura cu acordul global oferit sucursalei dumneavoastra din Romania (“obiectul”). Aspectul central al fazei 1 a prezentului angajament il reprezinta o evaluare a viabilitatii economice a acordului global. In afara de aceasta vom verifica si existenta unor “stegulete rosii” in tranzactie si vom evalua daca acestea necesita o investigare suplimentara. (...).

Noi propunem sa efectuam o faza de diagnosticare cu privire la o tranzactie globala imobiliara planificata care sa includa (i)vanzarea si preluarea partiala prin leasing a pana la 000 active aflate actualmente in posesia societatii; si (ii) semnarea unui contract de inchiriere pe termen lung pentru sediul din Romania al societatii (denumita in continuare “tranzactia”).

Obiectivul fazei de diagnosticare (denumit in continuare “obiectivul”) este acela de a furniza structurile decizionale la nivelul societatii, oferind o viziune externa si independenta cu privire la faptul daca:

1) procesele efectuate in pregatirea tranzactiei respecta standardele la nivel de piata ale unui participant institutional si profesionist pe piata; si

2) documentatia juridica contine clauze si mecanisme care pot fi regasite de obicei in tranzactiile imobiliare comparabile si nu contine elemente ce ar reprezenta un conflict de interese evident pentru societate; si

3) ipotezele adoptate in evaluarea externa si/sau evaluarea financiara interna sunt, in masura in care acest lucru poate fi analizat in baza informatiilor puse la dispozitie, consecvente, rezonabile si conforme cu standardul pietei institutionale care poate fi regasit in tranzactiile comparabile.”

In ceea ce priveste domeniul de aplicare a proiectului se precizeaza ca “C va examina aranjamentul proiectului efectuat atat in privinta (i)vanzarii/preluarii prin leasing intentionate a 000/000 active in 2015; (ii) vanzarii intentionate a celor doua active ale societății X in 2015; cat si a(iii) contractul de inchiriere pe termen lung pentru sediul din Romania al societatii, pentru a confirma ca aranjamentul a urmat procedurile standard de piata si contine acorduri si clauze privind deplina concurenta.(...).

Vom executa o analiza de nivel inalt a documentelor de evaluare a pietei care au fost elaborate de catre doi tertii externi ca parte a pregatirii procesului de instrainare. Mai precis noi vom verifica modelele de evaluare utilizate si

ipotezele adoptate. In ceea ce priveste ipotezele privind chirile pe piata, randamentele pe piata, valoarea terenurilor etc., C se va baza pe ipotezele externe.”

In ceea ce priveste evaluarea finala se precizeaza ca “vom efectua o analiza a tranzactiei, care sa includa o verificare comerciala a elementelor financiare subliniate in evaluarea externa (modelul societății de consultanță) si evaluarea financiara interna si in alte rapoarte. Vom examina ipotezele, in masura posibila, cu privire la adecventa la piata, consecventa si integralitate si vom verifica daca ipotezele au fost reflectate in mod adecvat in calculul aferent evaluarii impactului financiar al tranzactiei la nivel global.”

Din raportul final intocmit de prestatorul de servicii rezulta ca pentru a realiza analiza comerciala privind Acordul global, C :

- a participat la ședințe interne ale societății X în 2015;
- a examinat 000 rapoarte de evaluare intocmite. În cadrul acestei analize, C a examinat caracterul rezonabil al metodelor de evaluare utilizate (respectiv abordarea din perspectiva costurilor, abordarea din perspectiva veniturilor sau abordarea comparatiei vanzarilor);
- a realizat un audit de nivel înalt al scenariilor de lucru elaborate de societatea de consultanță, comparand scenariul „Nicio actiune” cu scenariul „Vanzare și Leaseback” din fișierul Excel din 2015;
- a examinat contractul de inchiriere pentru a obtine asigurarea ca ipotezele din modelul societatea de consultanță erau în concordanta cu termenii stabiliti în contract;
- a contestat ipoteze inconsecvente sau incomplete din modelul societatea de consultanță și a colaborat cu societatea de consultanță pentru a remedia aceste probleme în timpul unui apel din 2015 și o întâlnire în persoana la sfârșitul anului 2015;
- a intocmit o analiza a scenariilor pentru a determina impactul anumitor ipoteze nivelul pretului de vanzare în ambele scenarii din modelul societatea de consultanță;
- a analizat ofertele pentru sediul central al societății X ”O singura cladire” pentru a determina care oferta a fost mai atractiva din punct de vedere al pretului pentru chirie, indexare, taxe pentru servicii și alte costuri;
- a examinat o oferta care a fost reziliata din cauza neindeplinirii din partea proprietarului a obligatiei de a plati stimulentele pentru chiriaș convenit între părți;
- a examinat corespondenta relevanta primita de la o companie cu privire la negocierile contractului de inchiriere și rezilierea în cele din urma;
- a elaborat modele de fluxuri de numerar pentru fiecare ofertat de inchiriere pe baza informațiilor furnizate de echipa imobiliara a societății X în cadrul fisierului „One building lease comparison”(Comparație inchiriere O singura Clădire);
- a comparat analiza C a nivelului pretului de vanzare pentru fiecare oferta cu analiza financiara interna realizata de societatea X;

-a analizat oferta de Acord global de la GG, care includea tranzactia de vanzare și leaseback a 000 proprietăți, vanzarea a doua proprietăți suplimentare și oferta pentru inchirierea de către societatea X a aproximativ 000 metri patrati, pentru a stabili fezabilitatea financiara și comerciala a tranzactiei;

- a analizat politica de achizitii a societății X și a luat în considerare conformitatea cu aceasta politica în ceea ce privește selectarea societatea de consultanță drept consultant pentru Acordul global și partial incercarile societății X de a găsi o clădire de birouri în cadrul proiectului „O singura clădire.”

În anexa la contestatie societatea a prezentat o sinteza a rezultatelor obtinute în urma analizei efectuate de societatea C, respectiv:

- deși politicile oficiale de achizitii și de evaluare ale societatea X par să fie respectate, exista anumite aspecte comerciale ale Acordului global care necesita o verificare suplimentara;

-modelul societatea de consultanță pentru tranzactia de vanzare și leaseback pare sa fi fost intocmit în mod corect si sa respecte standardele pietei institutionale, însă în opinia prestatorului, a fost realizat un numar insuficient de analize de senzitivitate;

- pe baza analizei independente a societatea C a ofertelor pentru proiectul O Singura Clădire, clasificarea este în stransa concordanta cu cea a societății X, cu excepția a doua cladiri.

În urma analizei societatea C a concluzionat ca în cazul în care amanarea Acordului global reprezintă o optiune acceptabila pentru societatea X, în pofida impactului negativ pe termen scurt asupra lichiditatii recomandarea prestatorului de servicii a fost:

- cele trei fluxuri de proiecte ar trebui separate și reduse la cel puțin doua: Proiectul O Singura Clădire, respectiv Vanzarea a doua bunuri și Vanzare și Leaseback;

- ar trebui să se acorde prioritate proiectului O Singura Clădire;

- ar trebui reexaminata cedarea și leaseback bunurilor.

Potrivit contractului de prestari servicii nr.000/2014 încheiat cu societatea de consultanță, furnizorul va furniza urmatoarele servicii și rezultate, conform comenzii de achiziție corespunzatoare:

- strategia pentru dezinvestitia/valorificarea portofoliului imobiliar al societății D, etapa care se va incheia cu livrabilele: raportul privind strategia, modelul financiar, cadru de lucru, parcurs pentru implementarea proiectului, prezentarea pentru conducerea executiva și Consiliul de Administratie al societății D;

- executarea dezinvestitiei/valorificarii pe baza strategiei din etapa anterioara, care se finaliza cu rezultatele: procesul de vanzare, abordarea marketingului și comunicarii, a doua runda a licitatiei și selecția finala a ofertantului câștigător.

Din analiza obiectului de activitate al celor doua contracte se reține ca acesta este diferit, analizarea serviciilor oferite de societatea de consultanță reprezentând doar o parte din serviciile furnizate de societatea C, dar legea

fiscala nu impune o limitare a numarului de servicii achizitionat de o societate, atâ timp cât serviciile au fost achizitionate în scopul desfasurarii activitatii acesteia.

Potrivit principiului libertății de gestiune, conducerea și actionarii unei companii pot achiziționa orice fel de servicii atâ timp cât se justifica necesitatea pentru activitatea contribuabilului.

Se retine ca in Normele de metodologice de aplicare a Codului fiscal se reglementeaza ca sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile privind serviciile care vizeaza eficientizarea, optimizarea, restructurarea operationala si/sau financiara a activitatii contribuabilului, indiferent daca operatiunile imobiliare au avut loc, atat timp cat s-a demonstrat necesitatea acestora pentru activitatea economica a contribuabilului.

Astfel, avand in vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației are certitudinea ca serviciile au fost achizitionate pentru activitatea societății X, societatea a prezentat documente justificative in acest sens si nu exista niciun temei legal care sa conteste necesitatea angajarii mai multor consultanti intr-o problema tehnica, cu un impact semnificativ pentru o societate, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile, motiv pentru care, și se va anula Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2019 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale cu suma de **000 lei**.

Prin urmare, avand in vedere cele retinute la pct.a, b si c, se retine ca in normele de aplicare a Codului fiscal sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi depuse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

Astfel, constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu face dovada cu documente justificative prestarea serviciilor si necesitatea acestora pentru activitatea economica a acesteia, nu sunt fundamentate pe baza tuturor documentelor si aspectelor conexe situatiei analizate.

Avand in vedere ca documentele sunt de circulatie interna si sunt generate in perioadele la care se face trimitere, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa le analizeze, avand in vedere prevederile legale care nu stipuleaza un anumit tip de document justificativ, lasand la latitudinea contribuabilului sa stabileasca ce documente se impun a fi intocmite, cu conditia ca acestea sa cuprinda un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora :

„46. (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau sa aplice principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea or, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei reține ca intrucat serviciile prestate de societatea A, societatea B si societatea C asigura o activitate eficienta a societatii, aduc un plus-valoare acesteia, respectiv conduc

la obtinerea de venituri impozabile, necesitatea activitatilor desfasurate este justificata, contrar constatarilor organelor de inspectie fiscala care nu au analizat deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aceste contracte, precum și a TVA prin prisma tuturor documentelor prezentate de societate și au invocat faptul ca anexele la facturi nu pot fi considerate documente justificative, intrucat au fost intocmite cadru generic, care nu ofera informatii cu privire la efectuarea propriu zisa a prestarilor respective.

În concluzie având în vedere cele prezentate mai sus, se va admite contestatia pentru cheltuielile reprezentând achizitii de servicii de la furnizorii A, B si C, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de 000 lei si s-a diminuat pierderea inregistrata de societatea X cu suma de 000 lei.

Mai mult, potrivit Deciziei CEJ pronuntata in cauza C-255/02 Halifax „Articolele 2,9,14,62,63,167,168 si 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugata trebuie interpretate in sensul ca se opun posibilitatii de a refuza unei persoane impozabile, in imprejurari precum cele in cauza in litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoare adaugata aferenta livrării de bunuri pe motivul ca, tinand seama de fraude sau de nereguli savarsite anterior sau ulterior acestei livrari, se considera ca livrarea ulterioara nu a fost efectiv realizata, fara sa se fi stabilit, in raport de elementele obiective, ca aceasta persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda privind taxa pe valoare adaugata care a intervenit in amonte sau in aval in lantul de livrari, fapt ce revine instantei de trimitere sa il verifice”.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au contestat prestarea serviciilor si nu au demonstrat ca acestea nu sunt reale sau ca prin aceste achizitii societatea este implicata intr-o frauda, aceasta are drept de deducere pentru TVA.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, se va admite contestatia pentru TVA stabilita suplimentar in suma de 000 lei.

Fata de cele prezentate la punctele a, b si c, din constatările organelor de inspectie fiscală, din documentele anexate la dosarul cauzei si din prevederile legale incidente in speta, rezultă elemente care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că societatea beneficiaza de dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentand prestari de servicii provenite de la furnizorii A, B si C, precum și a TVA.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipulează:

„ART. 279 Solutii asupra contestatiei

(1) Prin decizie contestatia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) în cazul admiterii contestatiei se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”,

și se va admite contestatia, cu consecinta **anularii Deciziei de impunere nr. 000/2019** emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de **000 lei si TVA in suma de 000 lei**, respectiv a **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare 000/2019** pentru suma de **000 lei**, reprezentand diminuarea pierderii fiscale, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019

*

*

*

Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2019 potrivit principiului *accessorium sequitur principalem* se reține că dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului si intrucat decizia de impunere contestata a fost admisa pentru suma de 000 lei, reprezentand impozit pe profit in suma de 000 lei si TVA in suma de 000 lei, ca o consecinta in temeiul art.279 alin.1 si alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.50 din acelasi act normativ si se va admite contestatia formulata impotriva deciziei referitoare la obligatia de calcul accesorii pentru această sumă, cu consecinta anularii actului administrativ fiscal pentru aceasta suma.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Admiterea contestației formulată de societatea X si anularea :

- Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei TVA.

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru cheltuielile in suma de **000 lei**;

- Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2019 emisa de organele fiscale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accesoriile in suma **de 000 lei**, reprezentand:

- 000 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- 000 lei dobanzi aferente TVA,
- 000 lei penalitati aferente TVA.

Director General