



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluții
Contestațiilor

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

DECIZIA nr. 275 / 2016 **privind soluționarea contestației depusă de** **.X. SA** **înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor** **din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală** **sub nr.A-SLP nr. 1121/10.06.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./01.06.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 1121/10.06.2016, asupra contestației formulate de **.X. SA** cu sediul în .X., str. .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X. și având codul de înregistrare fiscală RO .X..

.X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-.X./30.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**,
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

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, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 11.04.2016, conform ștampilei societății aplicată pe adresa nr..X./30.03.2016 de înaintare a titlului de

creanță, anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv 11.05.2016, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art..X. alin.(5) lit.a) 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 investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **.X. SA**.

I. **.X. SA**. (denumită în continuare „.X.” sau „Societatea”) contestă Decizia de impunere nr. F-.X./30.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 pentru următoarele motive de fapt și de drept:

1. Prezentarea situației de fapt

Societatea funcționează în actuala sa structură din august 2007, odată cu separarea activității de distribuție a energiei electrice din cadrul .X. iar acționarii Societății sunt reprezentați de .X. SA, cu un procent de deținere de 78% și de .X. cu un procent de 22%.

Totodată, .X. SA are calitatea de acționar majoritar și în următoarele filiale („Filiale”): (i) .X. SA, (ii) .X. SA, (iii) .X. SA și (iv) .X. SA.

Pentru a asigura o mai bună activitate de coordonare a activităților filialelor, grupul de societăți .X. a implementat un sistem de servicii intra-grup care să asigure administrarea, reprezentarea și consilierea eficientă a filialelor de către societatea mamă .X. SA.

Astfel, Societatea are încheiate mai multe contracte cu .X. SA, după cum urmează:

-Contracte de consultanță (nr..X./28.05.2009, nr. .X./28.12.2009 cu actele adiționale nr.AD1/17.01.2010 și nr. AD2/21.12.2010, nr..X./13.01.2011 cu actul adițional AD1/30.12.2011), având ca obiect acordarea consultanței de specialitate în domeniile: managementului resurselor umane, economic, juridic, calității și mediului, relațiilor publice și comunicării, informațiilor clasificate și protecției civile, MIS, comunicațiilor, tehnic – operare rețea, securității și sănătății muncii, medicina muncii, apărare împotriva incendiilor, dezvoltării de proiect.

-Contracte de mandat/reprezentare (nr..X./28.05.2009, nr..X./28.12.2009 cu actele adiționale nr.AD1/17.01.2010 și nr.AD2/21.12.2010, nr. .X./13.01.2011 cu actul adițional nr.AD1/30.12.2011, nr. .X./31.01.2012 cu actele adiționale nr.AD1/13.08.2012 și nr. AD2/28.01.2013, nr. .X./28.02.2014, având ca obiect împuternicirea .X. SA de a reprezenta interesele Societății la nivel

guvernamental, ministerial, al organelor administratiei publice ANRE, Consiliul Concurentei, ANRMAP, al organismelor de conducere/coordonare pe profil energetic si al entitatilor din domeniul energiei electrice romane sau straine.

-Contracte de prestari servicii (nr..X./28.05.2009, nr. .X./28.12.2009 cu actele aditionale nr. AD1/17.06.2010 si nr. AD2/21.12.2010, nr. .X./13.01.2011 cu actele aditionale nr.AD1/01.04.2011 si nr.AD2/30.12.2011, nr. .X./31.01.2012 cu actele aditionale nr. AD1/13.08.2012 si actul aditional nr. AD2/28.01.2013, nr. .X./28.02.2014), având ca obiect prestari in domeniile: resurse umane, economic, calitate mediu, relatii publice si comunicare, informatii clasificate si protectie civila, MIS, comunicatii, tehnic – operare retea, securitate si sanatatea muncii, medicina muncii, aparare impotriva incendiilor, reglementari si prestari legate de promovarea intereselor filialelor in domeniile specifice de activitate in cadrul comisiilor mixte interguvernamentale, prestari in domeniul conducerii prioritare, urmarirea derularii contractelor de credit incheiate de .X. SA cu banci interne si externe in numele filialelor, raportari privind stadiul proiectelor aflate in derulare la Banca Nationala a Romaniei, Ministerul Finantelor Publice, Ministerul Economiei Comertului si Mediului de Afaceri, Banci finantatoare si garantare etc.

2. Motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016:

Societatea precizează că atât Decizia de impunere nr.F-.X./30.03.2016 cât și Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 au fost emise cu incalcarea prevederile Codului Fiscal si ale Codului de Procedura Fiscala in ceea ce priveste stabilirea obligatiilor suplimentare de plata prezentate mai sus, precum si a dobanzilor si penalitatilor corespunzatoare.

2.1 Motive de nelegalitate de ordin procedural

Contestatară invederează faptul ca organele de inspecție fiscală nu puteau controla decât modul in care Societatea si-a indeplinit obligatiile fiscale incepand cu 01.01.2010, iar nu si in anii anteriori.

În primul rând, în ceea ce priveste impozitul pe profit, societatea precizează că în raport de prevederile art.16 alin. (1) din Codul Fiscal, impozitul pe profit se stabileste prin raportare la veniturile si cheltuielile realizate de un contribuabil intr-un an fiscal, astfel incat baza de impozitare se constituie pentru acest tip de impozit la data de 31 decembrie a anului de impunere respectiv, urmand ca determinarea sa fie efectuata la un moment ulterior, prin depunerea de declaratii trimestriale si a unei

declaratii anuale la data de 25 aprilie a anului urmator, in conditiile art. 34 si 35 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

In ceea ce priveste TVA, din coroborarea prevederilor art.134 alin.(2), art. 156² alin.(1) si (2) și art.157 alin.(1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2009, contestatara menționează ca TVA de plata se constituie in perioada fiscala in care ia nastere exigibilitatea taxei pentru livrarile de bunuri si prestari servicii realizate de contribuabil, prin scaderea TVA deductibila din TVA colectata pentru aceste livrari/prestari, respectiv, daca exigibilitatea TVA pentru livrari de bunuri si prestari de servicii ia nastere in luna decembrie 2009, se considera ca TVA de plata aferenta lunii decembrie 2009, se constituie in luna decembrie 2009. Faptul ca termenul de plata pentru TVA aferenta unei perioade fiscale este extins pana maxim la data de 25 a lunii urmatoare, nu afecteaza momentul constituirii bazei de impunere pentru respectiva obligatie fiscala.

In al doilea rand, contestatara precizează că potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) si (2), art.23 si art.24 din Codul de Procedura fiscala, dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale se prescrie intr-un termen de 5 ani, care este calculat de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza impozabila, urmand ca expirarea termenului de prescriptie sa conduca la stingerea creantei fiscale.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, din coroborarea textelor legale mai sus mentionate , societatea consideră că:

-In ceea ce priveste impozitul pe profit, baza impozabila se constituie la data de 31 decembrie a anului in discutie si dreptul organelor de fiscale de a stabili obligatiile fiscale suplimentare aferente impozitului pe profit se prescrie la expirarea termenului de 5 ani, calculat de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza de impunere. Astfel, societatea precizează că dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale aferente impozitului realizat de Societatea in 2009 s-a prescis la data de 01.01.2015 (i.e. 5 ani calculati incepand cu data de 1 ianuarie 2010), aceasta modalitate de calcul a termenului de prescriptie fiind validata si de Inalta Curte de Casatie si Justitie, Sectia Penala prin Decizia nr. .X./23.10.2013.

-In ceea ce priveste TVA, baza impozabila se constituie in perioada fiscala (respectiv luna) in care ia nastere exigibilitatea TVA si dreptul organelor fiscale de a stabili obligatiile fiscale suplimentare aferente TVA se prescrie la expirarea termenului de 5 ani, calculat de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza de impunere. Astfel, dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale aferente TVA pentru luna decembrie 2009 s-a prescis la data de 1.01.2015 (i.e. 5 ani calculati incepând cu 1 ianuarie 2010).

Astfel, societatea solicita sa se constate că întrucât inspectia fiscala a fost demarata de organele de inspectie fiscala incepand cu data de 19.10.2015, ulterior expirarii termenului de prescriptie, dreptul organelor

fiscale de a stabili in sarcina .X., pentru anul 2009, impozit pe profit in suma de .X. lei plus accesorii, respectiv, pentru luna decembrie 2009 TVA de plata in suma de .X. lei plus accesorii, s-a prescris.

2.2. Motive de nelegalitate de ordin substanțial:

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea precizează că îndeplinește condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru a deduce cheltuielile cu serviciile, respectiv condițiile cumulative stipulate la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal coroborat pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și anume: (condiția 1), să dețină contracte încheiate cu prestatorii de servicii și să dovedească cu documente justificative faptul că respectivele servicii au fost prestate și (condiția 2), să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Contestatară menționează, în primul rând, că este îndeplinită prima teză a condiției 1, având în vedere că serviciile au fost prestate în baza contractelor de consultanță, a contractelor de reprezentare și a contractelor de servicii valabil încheiate, iar în al doilea rând, că este îndeplinită și cea de-a doua teză a Condiției 1, respectiv existența altor documente justificative, întrucât deține documente justificative pentru fiecare factura emisă de către .X. SA în perioada avută în vedere de inspectia fiscală, prezentate în Anexele 8.1 – 8.58 la contestație.

Societatea prezintă în contestație, cu titlu exemplificativ un rezumat al activităților desfășurate de .X. SA în beneficiul său, în câteva luni din perioada 2009-2014, precizând că toate activitățile menționate în cuprinsul contestației sunt susținute cu documentele suport prezentate în anexele la contestație care cuprind și alte documente justificative care nu au fost luate în considerare de echipa de control pe parcursul desfășurării inspecției fiscale.

Astfel, în cazul contractelor de consultanță, de mandat (reprezentare) și prestări servicii în diverse domenii, societatea deține, pe lângă procesele verbale lunare de recepție prezentate, și alte documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii.

În ceea ce privește caracterul repetitiv al proceselor verbale de recepție pentru serviciile de mandat (reprezentare), de la o lună la alta, societatea precizează că acesta este unul firesc având în vedere obiectul contractelor de mandat (reprezentare) de împuternicire a .X. SA pentru reprezentarea intereselor în relația cu diverse instituții, ciclicitatea întâlnirilor specifice în domeniul energiei electrice (întâlniri Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri, ANRE, Ministerul Finanțelor Publice, etc.). Conform documentelor suport, a rapoartelor de activitate întocmite, .X. SA a reprezentat .X. SA la nivel ministerial prin participarea, în calitate de mandatar al acesteia, la diverse grupuri de lucru, proceduri de

achiziții publice, dar și în relațiile cu organizațiile din domeniul energiei electrice în funcție de contextul la acel moment.

Societatea precizează că deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele prezentate în cuprinsul contestației, aceștia au refuzat să analizeze aceste documente și să țină cont de conținutul acestora în activitatea de evaluare a deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor, fapt ce reprezintă o încălcare flagrantă a prevederilor art. 6 și ale art. 105 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

Contestatarea menționează, referitor la afirmația organului de control conform căreia „*din analiza anexelor respectiv a proceselor verbale de recepție întocmite lunar privind serviciile achiziționate s-a constatat faptul că acestea sunt identice fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii*”, că aceasta este lipsită de temei întrucât deține documente justificative din care rezultă prestarea efectivă a serviciilor, documente care nu au fost verificate de organele de control și care trebuiau analizate împreună cu rapoartele de activitate și cu procesele verbale de recepție.

Referitor la aprecierea organului fiscal cu privire la faptul că procesele verbale de recepție a serviciilor, respectiv rapoartele de activitate întocmite de .X. SA nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform OMEF nr.3512/2008, pe motiv că nu conțin numele persoanelor care au realizat serviciile și semnătura acestora, numărul de ore lucrate de fiecare persoană în parte, societatea precizează că OMEF nr.3512/2008 reglementează documentele justificative pe baza cărora se înregistrează în evidențele contabile operațiunile economico-financiare, că serviciile au fost înregistrate în contabilitate pe baza facturilor emise de .X. SA și nu pe baza rapoartelor de activitate, a proceselor verbale de recepție sau a altor documente justificative deținute de societate iar conform pct.15 din ordinul mai sus menționat, factura se întocmește conform cerințelor Codului fiscal, respectiv a prevederilor art.155 care nu prevede ca informație obligatorie numele persoanelor care au realizat serviciile, semnătura acestora sau numărul de ore lucrate de fiecare persoană în parte.

Având în vedere cele mai sus precizate, probele prezentate, societatea solicită să se constate că societatea deține documente justificative cel puțin suficiente pentru a proba prestarea serviciilor în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.4) lit.m) din Codul fiscal, dar și că a pus la dispoziția organului de control aceste documente care nu au fost luate în considerare în analiza sa asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile.

Totodată, solicită să se constate că este nelegal argumentul organelor de inspecție fiscală, potrivit căruia în temeiul OMEF nr.3512/2008, rapoartele de activitate întocmite de .X. SA și procesele verbale de recepție a serviciilor nu au calitatea de document justificativ.

În ceea ce privește necesitatea achiziției serviciilor prin specificul activităților desfășurate, societatea precizează că, în conformitate cu documentația pusă la dispoziția echipei de control, serviciile prestate de .X. SA sunt legate de activitatea societății, organele de inspecție fiscală neavând calitatea și competența legală de a face alte aprecieri comerciale cu privire la necesitatea sau oportunitatea unei cheltuieli pentru derularea activității unei societăți.

Societatea menționează că avea nevoie să achiziționeze de la .X. SA serviciile întrucât acestea i-au îmbunătățit activitatea printr-un plus de eficiență, au degrevat-o de sarcini pentru care nu avea personal cu calificările și abilitățile profesionale necesare și au permis astfel propriilor angajați ai .X. SA să se preocupe de activitatea operațională, pentru a evita apariția unor probleme și riscuri ale acesteia.

Astfel, serviciile de consultanță acordate de .X. SA prin specialiștii săi definesc strategiile, politicile și ghidurile generale la nivel de grup, creează un cadru unitar pentru operațiunile desfășurate la nivelul filialelor, în scopul dezvoltării tuturor segmentelor de afaceri, precum și în vederea poziționării strategice pe piața de energie electrică a fiecărei entități.

De asemenea, serviciile de reprezentare asigură promovarea intereselor companiilor din grup în raport cu instituțiile guvernamentale, ANRE, OPCOM sau alte instituții și organisme naționale și internaționale, respectiv completează activitatea .X. SA, prin care grupul propune elaborări, modificări și completări ale actelor normative, în raport cu Ministerul Economiei și cu alte organisme de reglementare. .X. SA prin modul de relaționare a Ministerului Economiei cu filialele din grup, a avut rolul de a asigura interfața și de a garanta aplicarea unitară a tuturor politicilor și strategiilor aplicabile activităților de distribuție la nivelul filialelor de Distribuție în care statul a fost și a rămas acționar.

Această situație rezultă chiar din actele normative în care sunt stipulate responsabilități ale sectorului de Distribuție a Energiei Electrice din subordinea Ministerului Economiei, sintagma folosită fiind DFEE .X. SA, includerea filialelor fiind doar o consecință a segmentării teritoriale a respectivelor responsabilități, intervenind, astfel, rolul de reprezenta (mandat) pe care .X. SA îl îndeplinește printr-o multitudine de acțiuni.

Contestatarul menționează că în relaționarea cu alte ministere din cadrul Guvernului, rolul .X. SA este și de coordonator în domeniul managementului.

Totodată, societatea precizează că de o maximă importanță este și disponibilitatea integrală a instalațiilor de distribuție pentru scopul în care Ministerul Economiei a concesionat serviciul de distribuție filialelor, scop pentru realizarea căruia, intervine .X. SA prin mecanisme de raportare, analiză și monitorizare zilnică/lunară/trimestrială, după caz. Astfel, realizarea lucrărilor de mentenanță menite să mențină

funcționalitatea instalațiilor face obiectul unei monitorizări dedicate și centralizate, la nivelul .X. SA.

Societatea menționează că în temeiul art.3 alin.(4) din HG nr.1342/2001 privind reorganizarea .X. SA, .X. SA avea obligația de a coordona și monitoriza activitatea de investiții a societății, fapt concretizat în mai multe proiecte finalizate iar o astfel de activitate nu se putea desfășura fără costuri semnificative, care au fost transmise, pe calea serviciilor filialelor care au beneficiat în mod direct de obiectivul respectivelor investiții.

O altă caracteristică a procedurilor de lucru care se constituie într-o manieră specifică de realizare a prestărilor de servicii este aceea de organizare zilnică a teleconferințelor pe direcții, ocazii cu care se iau decizii pe probleme specifice. Majoritatea problemelor punctuale ale filialelor se rezolvă prin consultanță on line, în relație directă cu salariații .X. SA, având competențe în problemele respective, acestea făcând obiectul activității de consultanță asigurată în orice moment, de către .X. SA.

De asemenea, prin procedurile curente, filialele supun avizării Comisiei Tehnice de Avizare la nivelul .X. SA, soluții de proiectare pentru anumite categorii de lucrări bine stabilite prin limitele de competente aprobate.

Reprezentarea și consultanța asigurate societății de către .X. SA în relația cu ANRE este una din componentele care au consolidat know-how – ul societății, având în vedere faptul că finalitatea acestei relaționări intermediare de către .X. SA constituie punctul esențial în fundamentarea și confirmarea, prin aprobare, a tarifelor de distribuție.

Contestatară subliniază prestarea realizată de către .X. SA constând în fundamentarea tarifelor prestațiilor către terți. Astfel, utilizând bazele de date privind salarizarea de la nivelul tuturor filialelor, dar și fișele tehnologice ale respectivelor lucrări, sunt fundamentate/actualizate periodic aceste tarife care conduc la o abordare unitară și performantă.

Prestările de servicii constând în achiziții centralizate, oferă avantajul minimizării prețurilor de achiziție și trebuie apreciate din perspectiva evitării multiplicării costurilor cu forța de muncă și cu timpul destinat conceperii caietelor de sarcini, întocmirii documentațiilor de atribuire și parcurgerii tuturor etapelor procedurale pe care le presupun.

Abordarea centralizată la nivelul .X. SA a închirierii de poziții de amplasare pe stâlpi către operatorii la nivel național a condus la recunoașterea indirectă a filialelor în negocierea la nivel național cu asociația furnizorilor de servicii de transmisie de date prin cablu, veniturile realizate de către societate, prin prestarea acestei activități de închiriere devenind unele semnificative.

Prestările de servicii prin care s-au stabilit acțiunile de implementare a aplicațiilor informatice unice integrate, de adaptare a acestora la procesele de transformare dictate de modificările legislative, de

modificările organizatorice, își găsesc dovada în funcționalitatea tuturor acestor aplicații, în accesibilitatea de la diverse nivele, în fiabilitatea lor.

În ceea ce privește relația cu partenerul social, până în anul 2012, reprezentarea administrației în negocierea contractului colectiv de muncă a fost asigurată de .X. SA. Astfel, toate aspectele legate de derularea contractului de care a beneficiat și societatea au fost mijlocite de către .X. SA.

.X. SA a fost responsabilă cu administrarea centralizată și cu actualizarea bazei de date privind furnizorii de produse și servicii nereglementate acceptați întrucât .X. SA poate comunica cu toate filialele sale iar informațiile astfel centralizate sunt disponibile la nivel de grup, inclusiv societății.

În situația admiterii prin absurd că serviciile nu ar fi fost necesare și ca societatea ar fi putut să realizeze activitățile cu resurse proprii, fiecare filială ar fi aplicat reguli proprii și s-ar fi ghidat după propriul sistem de practici iar în aceste condiții, costurile pentru grupul .X. ar fi putut fi mult mai mari, pe de o parte, din cauza faptului că fiecare filială ar fi fost obligată să gestioneze anumite activități cu resurse proprii, înregistrând costuri cu personalul mult mai ridicate și, pe de altă parte, din cauza faptului că anumite costuri ar fi trebuit angajate și de .X. SA la rândul său pentru a putea redresa activitățile filialelor aflate în dificultate.

Astfel, comparând costurile și beneficiile celor două modele de afaceri, grupul .X. a ajuns la concluzia că este mai avantajos din punct de vedere operațional și financiar ca .X. SA să fie depozitarul know-how-ului în cadrul grupului și să disemineze acest know-how la nivelul filialelor în schimbul unei remunerații stabilite la nivelul de piață; să reprezinte în mod centralizat și coerent interesele grupului în relația cu autoritățile statului comparativ cu o reprezentare fragmentată și ineficientă asigurată de fiecare filieră în parte; să asigure îndeplinirea unor funcții centralizate necesare pentru buna funcționare a activității întregului grup .X. în condiții de eficiență și profitabilitate.

Referitor la o eventuală suprapunere dintre serviciile prestate de .X. SA și atribuțiile diferitelor structuri din organigrama societății, astfel cum acestea au fost prezentate în ROF, contestatara menționează că activitățile supuse analizei, chiar dacă formal, au aceeași descriere cu cea din ROF, sunt complementare, structurându-se pe nivele de analiză diferite.

Astfel, la nivelul .X., activitățile sunt preponderente de colectare de date și analiză specifică, limitată la nivelul acesteia, iar la nivelul .X. SA, activitățile sunt preponderent de analiză și sinteză pentru identificarea acțiunilor comune ale grupului și pentru formularea de concluzii și instrucțiuni bazate pe strategii unitare.

Atribuțiile diferitelor structuri/persoane din organigrama .X. sunt atribuții generice specifice diferitelor departamente din cadrul societății care

cuprind o multitudine de activități realizate pe diferite paliere de competente și la diferite niveluri de agregare economică.

Grupul .X. și-a structurat activitatea astfel încât aceasta să fie cât mai eficientă și să implice la nivelul grupului costuri cât mai reduse pentru a obține un nivel al profitabilității cât mai ridicat. Astfel, filialele și sucursalele se ocupă de activități în jurisdicția care le-a fost repartizată de către societatea -mamă iar .X. SA se ocupă de activități suport pentru toate filialele, pe care le centralizează în vederea eficientizării activității grupului și a diminuării costurilor.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea precizează că afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia „*achiziționarea unor servicii de aceeași natura cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii este inoportună având drept consecință diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit*” este nefundată și contravine prevederilor art.6, ale art.105 alin.(1) și ale art.43 alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu există vreo probă cu privire la faptul că activitățile efectiv desfășurate de angajații .X. coincid cu serviciile, sau că acești angajați au capacitate și experiența necesară pentru a realiza asemenea activități, organele de inspecție fiscală având obligația, potrivit prevederilor legale mai sus menționate să includă în actul administrativ fiscal acele elemente factice care să susțină în mod obiectiv existența acestei suprapuneri.

Astfel, societatea susține că prin constatările referitoare la presupusa suprapunere dintre atribuțiile departamentelor proprii din cadrul .X., organele de inspecție fiscală fac aprecieri comerciale cu privire la nevoile și resursele necesare societății pentru derularea activității sale, aprecieri care excedă atribuțiilor și competențelor acestora.

În ceea ce privește activitățile de reprezentare ale .X. SA, contestatara menționează că acestea nu sunt cele la care se face referire în cuprinsul Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, întrucât activitățile desfășurate de Consiliul de Administrație al societății se referă la activitatea la nivel microeconomic a acesteia în timp ce .X. SA este mandatată să reprezinte societatea la nivel macroeconomic, raportat la interesele congruente ale grupului de societăți din care face parte.

Totodată, prevederile din Legea nr.31/1990 invocate de organele de control nu tratează deductibilitatea cheltuielilor, aspect reglementat exclusiv de Codul fiscal, ci modalitatea de reprezentare a societăților comerciale de către organele statutare.

Societatea învederează și argumentele invocate de societate pe calea contestației depuse împotriva Deciziei nr. .X./05.12.2013 emisă de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi a Județului .X..

Totodată, contestatara menționează că din coroborarea prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal coroborat cu pct.41 din Normele

metodologice de aplicare a art.11 din Codului fiscal, rezultă că Liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică se aplică și grupurilor de societăți formate exclusiv din entități din România, respectiv contestatarii, care prin prisma serviciilor pe care le primește de la .X. SA, are acces nemijlocit la experiența mult mai vastă pe care societatea mamă o are în derularea afacerilor din domeniul energiei, experiență necesară societății în vederea derulării activității sale în condiții de eficiență economică și competitivitate.

În ceea ce privește afirmațiile echipei de control conform căreia *„urmare încheierii controlului efectuat de Curtea de Conturi, societatea verificată nu mai achiziționează servicii de natura celor anterior menționate constatându-se că activitatea societății nu a fost afectată. Deci altfel, analizând rezultatele financiare ale anilor 2014 și 2015 se constată creșteri semnificative ale cifrei de afaceri respectiv ale rezultatului net al exercițiului și implicit impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat (impozit pe profit și TVA). Menționăm totodată faptul că aceste creșteri economice semnificative înregistrate de către societatea verificată în anul 2014 și în anul 2015 sunt realizate în condițiile în care au fost eliminate în totalitate cheltuielile cu serviciile efectuate de .X. SA (..)”*, societatea susține că aceste afirmații sunt nefondate întrucât nu există nicio probă concretă care să susțină aceste concluzii, respectiv existența unei legături de cauzalitate între eliminarea serviciilor și performanțele îmbunătățite ale societății în anii 2014 și 2015.

Având în vedere cele mai sus precizate, contestatara menționează că a avut motive întemeiate pentru achiziția serviciilor de la .X. SA, bazate pe rațiuni de ordin economic ceea ce face ca achiziția să fie perfect justificată iar serviciile prestate de .X. SA în baza contractelor încheiate reprezintă o extensie necesară în derularea activității societății și în același timp o caracteristică a grupului .X., aducând valoare adăugată tuturor entităților subordonate, inclusiv societății, probând astfel condiția impusă de pct. 48 din Normele Metodologice, teza a doua prin care se impune contribuabilului să demonstreze necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

De asemenea, concluzia organelor de inspecție fiscală cu privire la existența unei suprapuneri între atribuțiile din cadrul departamentelor societății verificate conform ROF și sfera serviciilor este nefondata, întrucât nu există nici o probă în acest sens, echipa de control neoferind nici un argument concludent din care să rezulte și o suprapunere faptică a acestor activități iar prețurile de servicii între societăți din cadrul aceluiași grup sunt operațiuni economice perfect justificate, recunoscute de către legislația națională și internațională în materie de prețuri de transfer. Astfel, simplul fapt că serviciile au fost prestate între două societăți afiliate nu ar trebui să influențeze analiza organelor fiscale așa cum în mod evident au făcut-o în prezenta speță.

Faptul ca societatea impreuna cu .X. SA au hotarat sistarea prestarii serviciilor disputate iar in perioada urmatoare societatea verificata a inregistrat performante sporite, nu poate in lipsa unor probe concludente sa fie privita ca o confirmare a faptului ca societatea nu ar fi avut niciodata nevoie de acele servicii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că îndeplinește condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru a deduce TVA aferentă serviciilor, respectiv condițiile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, și anume: condiția 1 (de fond), trebuie stabilită o legătură directă și imediată între serviciile achiziționate în amonte și operațiunile pe care aceasta la realizează în aval, operațiuni care trebuie să fie taxabile și condiția 2 (de formă), respectiv societatea trebuie să dețină facturi întocmite de furnizorii săi în conformitate cu art.155 din Codul fiscal.

Contestatară susține că îndeplinește condiția 1 (de fond) intrucat poate demonstra legatura intre achizitia Serviciilor si activitatea sa taxabila in aval.

Societatea precizează că potrivit legislației naționale privind TVA coroborată cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, dreptul de deducere a TVA nu este influențat de capacitatea persoanei impozabile de a demonstra că avea nevoie să facă achizițiile pentru care acest drept este exercitat, ci de capacitatea respective persoane de a demonstra că achizițiile respective au fost folosite pentru operațiuni taxabile.

Totodată, aceasta menționează că, potrivit argumentelor CJUE în cauza C-98/98, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor realizate de la .X. SA, societatea trebuie să stabilească în ce măsură achizițiile efectuate de aceasta pot fi alocate în mod direct și imediat unor tranzacții taxabile în aval, respectiv să demonstreze faptul că valoarea acestor servicii se regăsește în prețul serviciilor/bunurilor pe care la rândul său le prestează/livrează către clienții săi și pentru care societatea colectează TVA.

Contestatară susține că îndeplinirea acestei condiții rezultă din informațiile cuprinse în bugetele anuale ale societății (anexele nr.11.1-11.6 la contestație), care confirmă faptul că valoarea costului cu serviciile este luată în calcul la stabilirea bugetelor anuale ale societății aprobate fie prin hotărâre de guvern, fie prin Ordin comun al Ministerului Energiei, al Ministerului Finanțelor Publice și al Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, acest element de cost fiind inclus la poziția 1.2.7 din bugetul fiecărui an, conform anexelor și transmis atât către .X. SA cât și către ANRE în vederea stabilirii tarifelor nereglementate (pentru diferite prestări de servicii), respectiv pentru stabilirea tarifelor reglementate pentru distribuția de energie electrică.

Societatea precizează că din analiza contractelor încheiate cu .X. SA se poate observa că .X. SA se angajează să fie în permanență la

dispoziția societății pentru a oferi asistență în diverse domenii, că asistența este oferită permanent și nu pe bază de proiect iar pentru disponibilitatea și pentru asistența .X. SA, contestatara plătește o sumă forfetară pe lună indiferent dacă volumul de muncă al .X. SA este inferior sau superior acestei sume, rezultând că serviciile pot fi asimilate unor servicii prestate de .X. SA în cadrul unui aranjament de tip abonament.

Contestatara susține că, sintetizând principiile statuate de CJUE în cauza C-463/2014, aplicabilă mutatis mutandis și speței, rezultă că în cadrul unui contract de prestări de servicii de tip abonament, cum sunt în speță contractele încheiate de societate, serviciul prestat de prestator (în speță .X. SA), relevant în stabilirea tratamentului, este faptul că acesta este în permanență la dispoziția clientului său (în speță .X.), faptul că în diferite intervale de timp s-au prestat un număr mai mare sau mai mic de servicii pentru faptul că aceasta achită o sumă lunară fixă de bani către .X. SA nu este de natura să schimbe această interpretare iar în condițiile în care organul de control nu contestă prestarea serviciilor ci oportunitatea achiziției lor, nu există o suspiciune că serviciile nu ar fi fost prestate.

În aceste condiții, conform pct.43 din decizia CJUE mai sus menționată, existența și prestarea serviciilor în cadrul unui contract de tip abonament se prezumă, nefiind necesare probe suplimentare în acest sens, probe pe care societatea le deține.

Societatea menționează că CJUE a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA prevăzut de Direcția TVA și transpus în legislația națională a statelor membre face parte integrantă din mecanismul TVA și nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Totodată, menționează că sistemul deducerilor este menit să asigure neutralitatea TVA, respectiv să degreveze în întregime societățile de sarcina TVA datorată sau achitată pentru activitățile din amonte, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca operațiunile desfășurate în aval să fie, în principiu, supuse TVA. În susținerea celor precizate, contestatara invocă argumentația CJUE în cauzele C-439/04 și C-440/04, pct.47.

În concluzie, societatea solicită să se constate că, potrivit art. 145, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor nu este condiționat de capacitatea societății de a demonstra necesitatea achiziției acelor servicii ci de capacitatea de a demonstra ca respectivele servicii au reprezentat un element de cost folosit în determinarea pretului de vânzare pentru propriile livrări de bunuri/prestări de servicii, că societatea deține documentele și justificările necesare pentru a demonstra necesitatea achiziției serviciilor, respectiv că nu există nici un motiv de fapt sau de drept în baza cărui să nu îi fie recunoscuta societății dreptul de deducere a TVA pentru serviciile disputate, raportat la cerințele art. 145, alin. 2, lit. a din Codul fiscal.

Societatea susține că îndeplinește condiția 2 (de formă) întrucât deține facturi care îndeplinesc condițiile impuse de art.155 din Codul fiscal cu atât mai mult cu cât echipa de control nu a constatat nicio deficiență în întocmirea facturilor.

Contestatară precizează că nu îi sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal întrucât deține probele necesare pentru a demonstra faptul că serviciile au un conținut economic real și nu sunt artificiale .

Totodată, societatea considera ca nu datorează accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală conform principiul accesorium sequitur principale.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 în ceea ce privește creanțele fiscale principale și accesorii în sumă totală .X. lei reprezentând: impozit pe profit, TVA și accesorii aferente și restituirea sumelor achitate de societate în contul creanțelor fiscale principale și accesorii stabilite prin titlul de creanță mai sus menționat.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016, contestată, în care au fost consemnate următoarele deficiențe cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit (perioada verificată: 01.01.2009 – 31.12.2014), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea .X. SA funcționează în actuala structură din 1 august 2007, în conformitate cu H.G. nr.675/2007, urmare a reorganizării prin divizare parțială a .X., în scopul separării activității de furnizare a energiei electrice de activitatea de distribuție a energiei electrice. Acționariatul este format din .X. SA în procent de 78% respectiv .X. SA în procent de 22%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi emise de .X. SA (societate afiliată care deține 78% din titlurile de participare) reprezentând achiziții de servicii de consultanță (01.06.2009-31.01.2012), servicii de mandat și reprezentare (01.06.2009-31.03.2014) și alte achiziții de servicii (01.06.2009-31.03.2014).

În vederea justificării achizițiilor de servicii de la .X. SA societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale contracte, anexa nr.1 la contracte privind „Lista prestarilor ce fac obiectul contractului de

consultanță”, anexa nr.2 la contracte privind “denumirea serviciilor prestate” și „tariful lei/lună fără TVA”, procese verbale lunare de recepție a serviciilor și rapoarte de activitate.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. SA și .X. SA au fost încheiate următoarele contracte și acte adiționale la contracte:

a) contracte de consultanță și acte adiționale:

-contractul de consultanță nr. .X./28.05.2009 (perioada contract 01.06.2009-31.12.2009) având ca obiect: acordarea (asigurarea) consultanței de specialitate în domeniile managementului resurselor umane, juridic, operațiuni bancare și financiare, patrimoniu, distribuție de energie electrică, MIS și telecomunicații, relații publice;

-contractul de consultanță nr..X./28.12.2009 (perioada contract nedeterminată începând cu data de 01.01.2010) având ca obiect: acordarea (asigurarea) consultanței de specialitate în domeniile: managementului economic (operațiuni bancare, financiare și patrimoniu), resurselor umane, juridic, calitatea relațiilor publice și de comunicare, informațiilor clasificate și protecție civilă, MIS, telecomunicații, tehnic-operare rețea (distribuție exploatare mentenanță rețele de distribuție, urmărirea și reducerea CTP-ului, măsurării energiei electrice, PRAM IP, conducerii prin dispecer, urmărirea comportării construcțiilor, securității muncii și PSI, medicina muncii, dezvoltării (investiții, dezvoltare rețea, energetic, etc).

- contractul de consultanță nr. .X./03.01.2011 (perioada contract 01.02.2011-31.12.2011) și actul adițional nr.AD1/13.01.2012 (perioada act adițional 01.01.2012-31.01.2012) - obiectul contractului de consultanță nr. .X./03.01.2011 (perioada contract 01.02.2011-31.12.2011) și al actului adițional nr.AD1/13.01.2012 (perioada act adițional 01.01.2012-31.01.2012) este similar cu al contractului de consultanță nr..X./28.12.2009.

b) Contracte de mandat (reprezentare):

-contractul de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009 (perioada contract 01.06.2009-31.12.2009) prin care: „mandantul îl împuternicește pe mandatar să îi reprezinte interesele la nivel guvernamental, ministerial, în relațiile cu organisme internaționale, organele administrației publice, ANRE, Consiliul Concurenței, organisme de conducere/coordonare pe profil energetic, entități din domeniul energiei electrice române sau străine);

-contractul de mandat (reprezentare) nr..X./28.12.2009 (perioada contract începând cu data de 01.01.2010) - obiectul contractului este similar cu al contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009;

-contractul de mandat (reprezentare) nr. .X./13.01.2011

(perioada contract 01.02.2011-31.12.2011) - obiectul contractului este similar cu al contractului de mandat (reprezentare) nr..X./28.05.2009

-contractul de mandat (reprezentare) nr..X./31.01.2012 (perioada contract 01.02.2012-31.12.2013) prin care :” mandantul îl împuternicește pe mandatar să îi reprezinte interesele la nivel guvernamental, ministerial, în fața organelor administrației publice și a altor autorități, în relațiile cu MECMA, în domeniile specifice de activitate în cadrul Comisiilor mixte intraguvernamentale bilaterale cu diverse țări, din punct de vedere juridic și al resurselor umane al filialelor pe bază de mandat în fața MECMA, MFP etc, din punct de vedere patrimonial, în relațiile cu organismele internaționale, entități străine din domeniul energiei electrice și promovarea intereselor filialelor în relația cu acestea, în relația cu ANRE, Consiliul Concurenței, organisme de conducere-coordonare pe profil energetic, entități române din domeniul energiei electrice, în relația cu autoritățile din domeniul comunicațiilor (ANCOM, MCIS), în domeniul conducerii proiectelor prioritare la nivelul prestatorilor de servicii pentru filială, în raport cu producătorii de contoare și sisteme de telecitire, în raporturile cu Transelectrica și alți distribuitori (CEZ, EON, ENEL), în relațiile cu mass-media, la manifestări tehnico-științifice, evenimente speciale și de promovare.”

-contractul de mandat (reprezentare) nr .X./28.02.2014 (perioada contract 28.02.2014-31.03.2014) – obiectul contractului este similar cu al contractului nr..X./31.01.2012

c) Contractele de prestari servicii:

- contractul nr..X./28.05.2009 (perioada contract 01.06.2009-31.12.2009), având ca obiect, potrivit anexei nr. 1 la contract: prestări legate de pregătirea, negocierea și derularea contractelor de achiziții centralizate din import de produse; servicii, lucrări, prestări în domeniul managementului calitate, mediu, conformitate furnizori; prestări în domeniul relațiilor publice și comunicare; activitatea de bugetare; analizarea, încheierea, derularea și urmărirea contractelor și acordurilor de credit privind asigurarea surselor de finanțare pentru contractele comerciale; prestații legate de activitatea de patrimoniu, încheierea de circuite de compensare la .X., înregistrarea și transmiterea listelor de compensări .X.-uri; activități desfășurate de către serviciul financiar către filiale, planul de studii cercetare-dezvoltare elaborat de terți sub conducerea .X. SA -Apa+ +rat Central; întocmirea catalogului de Tarife pentru lucrări executate și servicii prestate de .X. către terți și asigurarea actualizării periodice în funcție de prevederile legislației în vigoare, prevederile CCM, valorile cotelor de cheltuieli indirecte de producție și generale de administrație etc.

-contractul de prestări de servicii nr..X./28.12.2009 (perioada contract începând cu data de 01.01.2010) – obiectul contractului este similar cu cel al contractului nr..X./28.05.2009.

- contractul de prestări de servicii nr..X./13.01.2011 (perioada contract 01.02.2011-31.12.2011) – obiectul contractului este similar cu cel al contractului nr..X./28.05.2009.

-contractul de prestări de servicii nr..X./31.01.2012 (perioada contract 01.02.2012-31.01.2013) continuat prin actul adițional nr.AD2/31.01.2013 : prestări servicii și acordarea/asigurarea consultanței de specialitate în domeniile managementului:economic – operațiuni bancare, financiare, contabile și patrimoniu; resurselor umane, juridic, calității și mediului; relațiilor publice și comunicare; informații clasificate și protecție civilă; MIS, comunicații, tehnic-operare rețea-distribuție exploatare mentenanța rețele de distribuție; urmărirea și reducerea CTP-ului; măsurări energie electrică, PRAM IP, conducerii prin dispecer, urmărirea comportării construcțiilor, dezvoltare rețea, energetic, etc; de proiect. Continuitatea acestui contract se realizează în baza Actului adițional nr.AD2/31.01.2013 în care se modifică doar perioada contractuală până la 31.01.2014.

În urma verificării anexelor la contracte respectiv a proceselor verbale de recepție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- anexele la contractele de consultanță, mandat (reprezentare) și prestări de servicii, respectiv procesele verbale de recepție sunt identice, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii.

- în cazul contractelor de prestări de servicii nr..X./28.12.2009 și nr..X./13.01.2011, procesele verbale lunare de recepție a serviciilor conțin un număr de 7 pagini, înscrisurile fiind identice, diferind doar data întocmirii, respectiv perioada la care se referă, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii.

- în cazul contractului de prestări de servicii nr..X./28.05.2009, societatea nu are întocmite procese verbale de recepție a lucrărilor respectiv situații cu prestările de servicii efectuate în care să fie trecute numele persoanelor care au efectuat serviciile, orele de muncă efectuate de către fiecare persoană, respectiv alte detalii care să confirme prestarea acestor servicii.

- în cazul contractului de prestări servicii nr..X./31.01.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că anexele la contracte, respectiv procesele verbale lunare de recepție a serviciilor și diferitele rapoarte de activitate prezentate de societate, emise în numele Direcției economice, Direcției juridice și resurse umane, Direcției tehnice, Oficiul documente clasificate și Direcția afaceri corporatiste, sunt identice, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii.

Sintetizând serviciile contractate în domeniul tehnic, economic, juridic și resurse umane așa cum au fost prezentate în rapoartele lunare de activitate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea se rezumă la operațiuni economice uzuale, regăsite în atribuțiile personalului propriu al entității verificate iar toate aceste operațiuni se regăsesc înșiruite într-un

document numit „raport de activitate”, aproape identic în fiecare lună, fără să fie susținut cu documente care să ofere siguranța realizării lor (devize de lucrări, studii, analize de specialitate etc.)

Totodată, analizând organigrama și regulamentul de organizare și funcționare ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA, deține compartimente care puteau presta singure serviciile facturate de .X. SA., exemplificând următoarele situații regăsite în urma controlului:

Din analiza contractelor de consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru toată perioada derulării acestor contracte, toate sunt aproape similare, obiectul acestora fiind același, respectiv anexele acestora privind serviciile prestate.

Analizând cu titlu exemplificativ contractul de consultanță nr..X./13.01.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că în organigrama societății se regăsesc compartimente cu personal angajat care prestează aceleași servicii care se regăsesc în obiectul contractului de consultanță nr..X./13.01.2011.

Astfel, în organigrama societății s-au regăsit în subordinea directorului economic următoarele compartimente, respectiv Serviciul Financiar -Fiscalitate, Birou Fiscalitate, Serviciul Contabilitate, Serviciul Buget, Centre de Cost, Analiză Economică, Birou Prețuri, Tarife, Disciplină Contractuală, Serviciul Patrimoniul Administrativ iar din analiza regulamentul de organizare și funcționare s-a constatat că directorul economic are atribuții în domeniul financiar-fiscalitate, în domeniul contabilitate și în domeniul patrimonial iar în subordinea acestuia funcționează Serviciul Financiar -Fiscalitate, Biroul Fiscalitate, Serviciul Contabilitate.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că din analiza obiectului de activitate al Serviciului Financiar Fiscalitate, Birou Fiscalitate și Serviciu Contabilitate rezultă faptul că acestea efectuează servicii identice cu cele achiziționate de la .X. SA.

Totodată, din analiza anexelor nr.1 și nr.2 ale contractului de consultanță nr. .X./13.01.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a mai prestat servicii în domeniul resurselor umane, în domeniul juridic, în domeniul managementului calității și mediului, conformitate furnizori, în domeniul relații publice și comunicare, în domeniul informațiilor clasificate, în domeniul tehnic, operare rețea, în domeniul securității și sănătății, medicina muncii, apărare împotriva incendiilor, în domeniul energetic, investiții și dezvoltarea rețelelor electrice, în domeniul reglementărilor, în domeniul managementului de proiect, în domeniul promovării producției de energie electrică din resurse energetice regenerabile, consultanță privind implementarea programului smart-grids și smart -metering, iar conform organigramei și regulamentul de

organizare și funcționare ale filialei, s-a constatat faptul că aceasta deține compartimente care puteau presta singure serviciile facturate de către .X. SA.

Astfel, cu titlu exemplificativ, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că în regulamentul de organizare și funcționare al filialei s-au identificat următoarele compartimente și servicii care au același obiect de activitate cu serviciile achiziționate de .X. SA, respectiv:

- Serviciul Resurse Umane, Serviciul Juridic, Serviciul Calitate-Mediu, serviciul Relații Publice Comunicare, în cadrul Compartimentului Tehnic, atribuții privind MIS și în domeniul comunicațiilor,

- Direcția tehnică care realizează activitățile menționate în anexa nr.1 la pct.9 „Consultanță de specialitate în domeniul tehnic, operare rețea”,

- Serviciul Securitatea și Medicina Muncii, PSI,

- în cadrul Direcției Distribuție s-au identificat activitățile menționate în anexa nr.1 la pct.9 „Consultanță de specialitate în domeniul energetic, investiții și dezvoltarea rețelelor electrice”,

- în cadrul Serviciului Strategie Studii Proiectare s-au identificat activitățile menționate în anexa nr.1 la pct.13 „Consultanță de specialitate în domeniul managementului de proiect”.

Referitor la serviciile de mandat achiziționate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru toată perioada derulării contractelor de mandat (reprezentare), toate documentele sunt aproape similare, obiectul acestora fiind același, respectiv anexele acestora privind serviciile prestate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de servicii de reprezentare efectuate de către societatea verificată sunt cheltuieli nedeductibile deoarece, potrivit regulamentului de organizare și funcționare, directorul general numit prin hotărârea AGA, .X. SA asigură conducerea executivă a .X. SA și reprezintă .X. SA în raporturile cu terții și în justiție

De asemenea, potrivit art.143 ^2 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, consiliul de administrație reprezintă societatea în raport cu terții și în justiție iar în lipsa unei stipulații contrare în actul constitutiv, consiliul de administrație reprezintă societatea prin președintele său precum și faptul că potrivit art. 144 ^1 din același act normativ, în calitatea lor de administratori ai societății, remunerați pentru serviciile efectuate, membrii consiliului de administrație trebuie să își exercite mandatul „cu prudență și diligența unui bun administrator”.

Referitor la contractele de prestări de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru toată perioada derulării acestor contracte, toate documentele sunt aproape similare, obiectul acestora respectiv anexele acestora privind serviciile prestate fiind aproape aceleași.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile înscrise în anexele la contracte și în procesele verbale de recepție sunt de natura celor care se exercită în cadrul compartimentelor de specialitate ale .X. SA.

De asemenea, analizând cu titlu exemplificativ contractele de prestări de servicii nr..X./28.05.2009 și nr..X./13.01.2011, s-a constatat că prestările de servicii în domeniul economic (financiar, contabilitate, bugete, decontări, creanțe, patrimoniu) se regăsesc și în cadrul contractelor de consultanță.

Tot, cu titlu exemplificativ, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că prestările de servicii în domeniul economic, prestările de servicii în domeniul managementului calitate, mediu, conformitate furnizori, prestările în domeniul MIS, prestările în domeniul comunicațiilor și prestările de servicii în domeniul resurselor umane se regăsesc și în contractul de consultanță nr..X./13.01.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că toate contractele de prestări de servicii au aproape același obiect de activitate iar în anexele, respectiv procesele verbale de recepție se regăsesc servicii prestate în aceleași domenii (economic, achiziții, servicii produse, calitate mediu, prestări în domeniul MIS, în domeniul telecomunicații, în domeniul resurselor umane).

În ceea ce privește documentele justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acestea nu îndeplinesc prevederile OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile și prevederile OMF nr.3512/2008 privind documentele justificative. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că anexele contractelor, procesele verbale de recepție privind serviciile efectuate respectiv rapoartele de activitate nu au înscrise numele persoanelor care au realizat serviciile și semnătura acestora și numărul de ore lucrate de fiecare persoană în parte.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea unor servicii de aceeași natură cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii este inoportună având drept consecință diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit.

Totodată, din analiza anexelor la contracte respectiv a proceselor verbale de recepție încheiate între cei doi parteneri, s-a constatat faptul că societatea prin achiziția de servicii care puteau fi realizate de către aceasta cu personalul propriu angajat a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, s-a reținut faptul că prin specificul activității desfășurate .X. SA nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile care în mod normal sunt efectuate de către aceasta prin compartimentele proprii (contabilitate, juridic, tehnic).

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că achizițiile de servicii în domeniul economic (financiar, contabilitate, bugete, decontări creanțe, patrimoniu), în domeniul managementului calității, mediu, conformitate furnizori, în domeniul resurselor umane, în domeniul desfășurării auditului intern, în domeniul distribuției de energie electrică, conducerii proiectelor prioritare, în domeniul protecției informațiilor clasificate și protecție civilă, prestării în domeniul relațiilor publice și comunicare, prestări în domeniul securității și sănătății muncii, medicina muncii PSI, gestionarea contractelor cu .X., .X. privind utilizarea stâlpilor LAE JT ca suport de rețele de telefonie, CATv, internet etc., nu se justifică, cheltuielile fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care .X. SA în organigrama proprie deține personal specializat care să desfășoare astfel de activități, respectiv serviciile achiziționate de la .X. SA puteau fi realizate cu forte proprii, respectiv cu personal angajat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că în perioada 02-25.10.2013, auditori din cadrul Curții de Conturi a României -Camera de Conturi a județului .X. au efectuat un control la .X. SA, constatând, referitor la contractele derulate în perioada 01.01.2011-31.12.2012 (contracte de consultanță, de mandat (reprezentare) respectiv alte prestări de servicii menționate și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală), următoarele:

- în anexele nr.1 la respectivele contracte este prezentată lista prestărilor ce formează obiectul fiecărui contract, fiind exprimate generic la nivelul fiecărei luni, fără detalieri,

- consideră doar parțială necesitatea încheierii acestor contracte deoarece societatea are angajat personal de specialitate în domeniile ce fac obiectul contractelor mai sus menționate,

- rapoartele de activitate sunt redactate la general pentru toate activitățile cuprinse în contractele de prestări de servicii respectiv contractele de mandat (reprezentare).

- la data controlului efectuat la nivelul Filialei .X. nu sunt documente clare care să justifice valoarea facturilor, acceptarea la plată efectuându-se în baza Proceselor verbale de recepție în care se specifică faptul că prestările de servicii au fost corespunzătoare.

Urmare raportului Camerei de Conturi a județului .X., încheiat la data de 25.10.2013, a fost emisă Decizia nr..X./05.12.2013, prin care s-au constatat următoarele:

-în perioada 2011-2012, societatea a efectuat și înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile de consultanță și reprezentare peste nivelul celor necesare realizării de venituri impozabile,

-serviciile contractate în domeniul tehnic și economic prezentate în rapoartele de activitate lunară se rezumă la operațiunile economice uzuale regăsite în atribuțiile personalului propriu al .X. SA

-din punct de vedere al administrării patrimoniului separat de aspectul fiscal al tranzacțiilor în cadrul unui grup de firme, serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului sunt reglementate la pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

-achiziționarea unor servicii de aceeași natură cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii este inoportună și are drept consecință efectuarea unor cheltuieli inutile, nejustificate din punct de vedere al bunei gestiuni economico-financiare, fiind o procedură artificială de a legaliza un transfer de bani în patrimoniul unei entități cu statut de centrală.

-aparenta necesitate și legalitate se regăsește și în contractele de mandat respectiv de prestare a unor servicii de reprezentare a căror inutilitate reiese din prevederile art.143 ² din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.

Urmare măsurilor dispuse de către Camera de Conturi privind reanalizarea serviciilor de consultanță, reprezentare și alte cheltuieli cu serviciile în vederea eliminării acelor servicii care se realizează sau se pot realiza în cadrul structurilor/compartimentelor de către personalul propriu, respectiv luarea unor măsuri de reverificare a tuturor serviciilor decontate în perioada 2011-2013 și eliminarea costurilor cu serviciile contractate cu .X. SA pentru care nu exista probe certe că s-au prestat, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, începând cu luna aprilie 2014, societatea verificată nu mai achiziționează de la .X. SA servicii de natura celor prezentate în raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că eliminarea acestor achiziții de servicii de .X. SA urmare măsurilor dispuse de Camera de Conturi confirmă faptul că societatea verificată recunoaște inutilitatea acestor cheltuieli și implicit nedeductibilitatea acestora.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- prin înregistrarea de către societate a cheltuielilor cu serviciile prestate de către .X. SA a fost diminuată baza de impozitare a impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- societatea verificată nu a putut face dovada efectuării prestărilor de servicii de către .X. SA în condițiile în care documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate nu au calitatea de document

justificativ, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-prin înregistrarea în documentele contabile a facturilor reprezentând cheltuieli cu serviciile de management, consultanță, reprezentare și alte prestări de servicii, pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate a fost diminuată baza de impozitare a impozitului pe profit fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere faptul că în perioada 01.01.2009-31.03.2014, .X. SA a înregistrat nejustificat în documentele contabile achizițiile de servicii de consultanță, reprezentare și alte achiziții de servicii de la .X. SA în sumă totală de .X. lei, prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Referitor la TVA:

Având în vedere cele prezentate la capitolul privind *Impozitul pe profit*, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.12.2009-31.04.2014, .X. SA a înregistrat în contabilitate facturi emise de .X. SA reprezentând achiziții de servicii de consultanță, mandat și reprezentare, respectiv alte achiziții de servicii pentru care societatea verificată nu a putut justifica necesitatea efectuării acestora în scopul activității desfășurate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în documentele contabile în perioada 01.12.2009-31.04.2014, achiziții care nu sunt aferente operațiunilor taxabile în sumă totală de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Totodată, conform celor prezentate la capitolul anterior *Impozit pe profit*, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA nu a putut face dovada faptului că facturile reprezentând achiziții de servicii prestate de la .X. SA sunt aferente activității societății respectiv nu a putut justifica necesitatea achizițiilor acestor prestări de servicii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile achiziționate de către societatea verificată sunt aferente domeniului tehnic, economic, juridic și resurse umane conform rapoartelor lunare de activitate, anexate contractelor și cuprind operațiuni economice uzuale, regăsite în atribuțiile personalului propriu al entității verificate iar toate aceste operațiuni se regăsesc înșiruite într-un document numit raport

de activitate, aproape identic în fiecare lună, fără să fie susținut cu documente care să ofere siguranța realizării lor (devize de lucrări, studii, analize de specialitate etc).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea unor servicii de aceeași natură cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii este nejustificată fiind o procedură artificială de a legaliza un transfer de bani în patrimoniul unei alte entități cu statut de centrală.

Din analiza anexelor la contracte, respectiv a proceselor verbale de recepție încheiate între cei doi parteneri s-a constatat faptul că societatea a achiziționat servicii care puteau fi realizate de către aceasta cu personalul propriu angajat precum și faptul că prin specificul activității desfășurate .X. SA nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile care în mod normal sunt efectuate de către aceasta prin compartimentele proprii (contabilitate, juridic, tehnic etc.)

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că filiala nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de servicii de reprezentare în relația cu autoritățile statului sau alte entități, respectiv servicii de mandat având în vedere și prevederile art.143 ^2 și art. 144 ^1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în jurnalele de cumpărări și în deconturile de TVA întocmite lunar a unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, au fost încălcate prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cum modificările și completările ulterioare precum și prevederile art.145 alin.(2) din același act normativ.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

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

a) Aspecte procedurale:

În ceea ce privește excepția ridicată de societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit pentru perioada

01.01.2009-31.12.2009 și a taxei pe valoarea adăugată pentru luna decembrie 2009, respectiv că în conformitate cu prevederile art.91, art.23 și art.24 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente impozitului pe profit pentru perioada **01.01.2009-31.12.2009** și taxei pe valoarea adăugată pentru **luna decembrie 2009** s-a prescris la data 01.01.2015, se rețin următoarele:

Potrivit art.98 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

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

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

iar potrivit art.23:

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

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

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:
b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”*

iar potrivit art.102 alin.(6) din același act normativ:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2009:

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 19.10.2015, dată la care acțiunea de inspecție fiscală a fost înregistrată în registrul unic de control al societății la poziția nr.51,

conform art.102 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat, iar Decizia de impunere nr.F-.X., contestată în cauză, a fost emisă la data de 30.03.2016.

Totodată, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 și a avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.10.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada avizată și verificată a fost 01.01.2009-31.12.2014.

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2009 este **15 aprilie 2010** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2009 este 15.04.2010, astfel că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2009 **începe să curgă de la data de 01.01.2011**, și anume de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

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

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent fiecărei perioade fiscale este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Totodată, potrivit anexei nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016, în perioada supusă verificării 01.12.2009-31.08.2015, perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată era luna calendaristică.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2009, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25.01.2010, termenul de prescripție a început să curgă de la 01 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31.12.2015 dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, titlul de creanță contestat în cauză, a fost emis la data de 30.03.2016 iar acest termen a fost suspendat pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (19.10.2015) și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferente lunii decembrie 2009 nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de societate nu are temei legal.

Eroarea contestatarii constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2011 în cazul impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2009, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2009.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 începe să curgă de la data de 01.01.2010 și se consideră împlinit la data de 01.01.2015 iar această modalitate de calcul ar fi fost validată și de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția Penală prin Decizia nr..X./23.10.2013, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că în speță, nu s-a analizat prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, ci prescripția acțiunii civile.

Prin urmare, referitor la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.10.2015 raportată la prevederile legale invocate anterior, reiese că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale

suplimentare de natura impozitului pe profit aferente anului 2009 respectiv de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2009 nu era prescris la data începerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de societate nu are temei legal.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achizițiile de servicii de consultanță, mandat (reprezentare) și alte servicii și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale în cuantumul mai sus menționat în condițiile în care documentele aduse ca probatoriu în susținerea contestației de către contestatară nu justifică faptul că aceste servicii au fost prestate și destinate realizării de venituri impozabile, respectiv realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.06.2009-31.03.2014, .X. SA a încheiat cu .X. SA (societate afiliată care deține 78% din titlurile de participare ale .X. SA) mai multe contracte de consultanță, de mandat (reprezentare) și de prestări servicii, astfel:

a) Contractele de consultanță: nr..X./28.05.2009, nr. .X./28.12.2009, nr. .X./13.01.2011 și actul adițional AD1/13.01.2012 încheiate între .X. SA în calitate de beneficiar și .X. SA în calitate de consultant.

Obiectul Contractului de consultanță nr.39/28.05.2009, a constat în: **„acordarea (asigurarea) consultanței de specialitate în domeniile:** managementului resurse umane, juridic, operațiuni bancare și financiare, patrimoniu, distribuție de energie electrică, MIS și telecomunicații, relații publice pe care consultantul o va acorda beneficiarului” iar obiectul Contractelor de consultanță nr..X./28.12.2009 și nr. .X./03.01.2011 a constat în: **„acordarea (asigurarea) consultanței de specialitate în domeniile managementului:** economic (operațiuni bancare, financiare și patrimoniu); resurselor umane; juridic; calității mediului; relațiilor publice și comunicare; informațiilor clasificate și protecție civilă; MIS; telecomunicații; tehnic-operare rețea (distribuție-exploatare mentenanță rețele de distribuție; urmărirea și reducerea CPT-ului; măsurării energiei electrice; PRAM IP; conducerii prin dispecer; urmărirea comportării construcțiilor, securității muncii și PSI; medicinii muncii,

dezvoltării (investiții, dezvoltare rețea și energetic); de proiect pe care consultantul o va acorda beneficiarului.

b) Contractele de mandat (reprezentare): nr..X./28.05.2009, nr..X./28.12.2009, nr..X./13.01.2011, nr..X./31.01.2012 și nr. .X./28.02.2014 încheiate între .X. SA în calitate de mandant și .X. SA în calitate de mandatar.

Potrivit obiectului contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009: „**mandantul îl împuternicește pe mandatar să îi reprezinte interesele** la nivel guvernamental, ministerial, în relațiile cu organismele internaționale, organele administrației publice, ANRE, Consiliul Concurenței, organismele de conducere/coordonare pe profil energetic, entități din domeniul energiei electrice române sau străine”, iar potrivit obiectului contractului de mandat(reprezentare) nr. .X./31.01.2012: „**mandantul îl împuternicește pe mandatar să îi reprezinte interesele** la nivel guvernamental, ministerial, în fața organelor administrației publice și a altor autorități, în relația cu MECMA, în domeniile specifice de activitate în cadrul Comisiilor mixte intraguvernamentale bilaterale cu diverse țări, din punct de vedere juridic și al resurselor umane al filialelor pe bază de mandat în fața MECMA, MFP etc, din punct de vedere patrimonial, în relația cu organismele internaționale, entități străine din domeniul energiei electrice și promovarea intereselor filialelor în relația cu acestea, în relația cu ANRE, Consiliul Concurenței, organisme de conducere-coordonare pe profil energetic, entități române din domeniul energiei electrice, în relația cu autoritățile din domeniul comunicațiilor (ANCOM, MCIS), în domeniul conducerii proiectelor prioritare la nivelul prestatorilor de servicii pentru filială, în raport cu producătorii de contoare și sisteme de telecitire, în raporturile cu Transelectrica și alți distribuitori (CEZ, EON, ENEL), în relațiile cu mass-media, la manifestări tehnico-științifice, evenimente speciale și de promovare.”

Obiectul contractelor de mandat (reprezentare) nr..X./28.12.2009 și nr. .X./13.01.2011 este similar cu cel al contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009 iar obiectul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.02.2014 este similar cu cel al contractului nr..X./31.01.2012.

c) Contractele de prestări de servicii: nr. .X./28.05.2009, nr. .X./28.12.2009, nr. .X./13.01.2011, nr. .X./31.01.2012 și nr. .X./28.02.2014 încheiate între .X. SA în calitate de beneficiar și .X. SA în calitate de prestator.

Obiectul contractului de prestări de servicii nr. .X./28.05.2009 îl constituie: „**prestarea de către prestator a serviciilor prevăzute în anexa 1 și achitarea de către beneficiar a contravalorii acestor servicii în condițiile și termenele prezentului contract**”.

Anexa nr.1 la contractul nr. .X./28.05.2009, intitulată "Lista serviciilor prestate de .X. – aparat central către .X.", cuprinde:

-prestări legate de pregătirea, negocierea și derularea contractelor de achiziții centralizate din import de produse, servicii, lucrări; prestări în domeniul managementului calitate, mediu, conformitate furnizori; prestări legate de acceptarea furnizorilor de produse și servicii; prestări legate de relații publice și comunicare; activitatea de bugetare; analizarea, încheierea, derularea și urmărirea contractelor și acordurilor de credit privind asigurarea surselor de finanțare pentru contractele comerciale; prestații legate de activitatea de patrimoniu; încheierea de circuite de compensare la CPPI - Sucursala București, înregistrarea și transmiterea listelor de compensări la .X.-uri;

-activități desfășurate de către serviciul financiar către filiale; planul de studii cercetare-dezvoltare elaborat de terți sub conducerea .X. SA – Aparat Central; întocmirea catalogului „Tarife pentru lucrări executate și servicii prestate de .X. către terți”; întocmirea de proceduri specifice fiecărui tip de activitate, aplicabile unitar la nivel de .X. SA; prestări în domeniul strategiei și dezvoltării; planificarea și urmărirea CPT-ului; avizarea tuturor fazelor de documentație pentru lucrări de investiții (modernizare sau lucrări noi) în domeniul specific cu încadrarea expresă în strategia .X. SA; prestări în domeniul MIS și telecomunicații; avizări (CTES) pentru documentații întocmite la nivel de .X. sau de către terți pentru .X. ;avizarea în CTS a proiectelor tehnice și caietelor de sarcini; prestări în domeniul resurselor umane;

- prestări de servicii către filiale în domeniul securității muncii; prestări de servicii privind desfășurarea auditului intern calitate – mediu, sănătate și securitate ocupațională în .X. conform programului aprobat de Consiliul de Administrație și a Normelor metodologice privind exercitarea auditului intern public; întocmirea listelor (și/sau centralizarea) pentru achiziție de carte și abonamente specifice domeniului de activitate, precum și contracte cu diferite edituri în vederea definitivării lor spre a fi înaintate spre achiziției; prestări în domeniul distribuției de energie electrică;

-analiza, negocierea, încheierea și derularea contractelor cu .X. și .X. privind utilizarea stâlpilor LEA jt ca suport pentru rețele de telecomunicație CATV, internet, etc., prestări în domeniul organizării și derulării procesului de privatizare; derularea activităților legate de deplasările externe ale .X., respectiv întocmirea documentelor, formelor necesare (nota de supunere spre aprobarea CA al .X. SA, Decizie, Note estimative de avans, etc) și derularea activității organizatorice aferente; prestări legale de promovarea intereselor filialelor în domeniile specifice de activitate în cadrul comisiilor mixte interguvernamentale; coordonarea activităților privind informațiile clasificate în .X.; coordonarea activității privind protecția civilă; prestări în domeniul conducerii proiectelor prioritare;prestări operative privind starea instalațiilor.

Anexa nr.1 la contractul nr. .X./28.12.2009 intitulată "Lista serviciilor prestate de .X. – aparat central către .X."cuprinde **prestări în domeniile:**

-achiziției de servicii, produse sau lucrări, economic (financiar, contabilitate, patrimoniu, bugete, decontări creanțe), managementului calitate, mediu conformitate furnizori, întocmirea de proceduri specifice fiecărui tip de activitate, aplicabile unitar la nivel național, elaborarea planificării strategice, avizarea tuturor fazelor de documentație pentru lucrări de investiție (modernizare sau lucrări noi) în domeniul specific, avizări (CTES) pentru documentațiile întocmite la nivel de .X. sau de către terți pentru .X., planificarea și urmărirea CPT-ului,

-prestări în domeniile: MIS, telecomunicații, resurselor umane, desfășurării auditului intern calitate-mediu-sănătate și securitate ocupațională, distribuției de energie electrică, conducerii proiectelor prioritare, informațiilor clasificate și protecției civile, prestări legate de relații publice și comunicare, în domeniul securității și medicina muncii, PSI, gestionarea contractelor cu .X., .X. privind utilizarea stâlpilor LEA jt ca suport pentru rețele de telefonie , CATV, internet, etc, planul de studii cercetare, dezvoltare sub coordonarea .X. SA -Aparat central, prestări operative privind starea instalațiilor, prestări în domeniul reglementărilor, prestări legate de activitatea de deplasări externe, prestări legate de promovarea intereselor filialelor în domeniile specifice de activitate în cadrul comisiilor mixte interguveramentale

Prestări similare se regăsesc și în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii nr. .X./13.01.2011.

Obiectul contractului de prestări de servicii nr. .X./31.01.2012, îl constituie „prestarea de către prestator a serviciilor menționate în anexa nr.1: (prestări servicii și acordarea/asigurarea consultanței de specialitate în domeniile managementului:economic – operațiuni bancare, financiare, contabile și patrimoniu; resurselor umane, juridic, calității și mediului; relațiilor publice și comunicare; informațiilor clasificate și protecție civilă; MIS, comunicațiilor, tehnic-operare rețea – distribuție - exploatare-mentenanța rețele de distribuție; urmărirea și reducerea CTP-ului; măsurări energiei electrice, PRAM IP, conducerii prin dispecer, urmărirea comportării construcțiilor, securității și sănătății muncii, medicina muncii, apărarea împotriva incendiilor, dezvoltării-investiții, dezvoltare rețea, energetic , etc; de proiect) și achitarea de către beneficiar a contravalorii acestor servicii în condițiile și termenele prezentului contract”.

Obiectul contractelor de prestări de servicii nr. .X./28.12.2009 și nr. .X./13.01.2011 este similar cu cel al contractului nr. .X./28.05.2009 iar obiectul contractului nr. .X./28.02.2014 este similar cu cel al contractului nr. .X./31.01.2012.

În anexa nr.1 la contracte s-a prevăzut „Lista prestarilor ce fac obiectul contractului de consultanță” iar în anexa nr.2 la contracte s-a prevăzut „tariful lei/lună fără TVA” aferent fiecărui serviciu prestat, valoarea contractului fiind prezentată detaliat pe tarife aferente fiecărui serviciu în anexa nr.2 la contracte.

În baza acestor contracte, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. SA reprezentând achiziții de servicii de consultanță (în perioada 01.06.2009-31.01.2012), servicii de mandat (reprezentare) (în perioada 01.06.2009-31.03.2014) și prestări de servicii (în perioada 01.06.2009-31.03.2014), deducând cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Pentru justificarea achizițiilor de servicii efectuate în baza contractelor de consultanță, mandat (reprezentare) și prestări de servicii, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală ca și documente justificative procese verbale lunare de recepție a serviciilor. Pentru justificarea achizițiilor de servicii efectuate în baza contractului de prestări de servicii nr. .X./31.01.2012, pe lângă procese verbale de recepție lunare, societatea a prezentat și rapoarte de activitate întocmite de diverse departamente din cadrul .X. SA.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru toată perioada derulării, contractele de consultanță/de mandat (reprezentare) /prestări de servicii, sunt aproape similare, obiectul acestora fiind același, respectiv anexele acestora privind serviciile prestate .

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că procesele verbale de recepție întocmite lunar privind serviciile achiziționate sunt identice, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat:

- în cazul contractului de prestări de servicii nr.37/28.05.2009, societatea nu are întocmite procese verbale de recepție a lucrărilor respectiv situații cu prestările de servicii efectuate în care să fie trecute numele persoanelor care au efectuat serviciile, orele de muncă efectuate de către fiecare persoană respectiv alte detalii care să confirme prestarea acestor servicii;

- în cazul contractelor de prestări de servicii nr..X./28.12.2009 și nr. .X./13.01.2011, procesele verbale lunare de recepție a serviciilor conțin un număr de 7 pagini, înscrisurile fiind identice, diferind doar data întocmirii, respectiv perioada la care se referă, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii;

- în cazul contractului de prestări servicii nr. .X./31.01.2012, anexele la contract, respectiv procesele verbale lunare de recepție a serviciilor și diferitele rapoarte de activitate prezentate de societate, emise în numele Direcției economice, Direcției juridice și resurse umane, Direcției tehnice, Oficiul documente clasificate și Direcția afaceri corporatiste, sunt

identice, fiind întocmite doar formal în vederea justificării achizițiilor de servicii.

Sintetizând serviciile contractate în domeniul tehnic, economic, juridic și resurse umane așa cum au fost prezentate în rapoartele lunare de activitate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea se rezumă la operațiuni economice uzuale, regăsite în atribuțiile personalului propriu al entității verificate iar toate aceste operațiuni se regăsesc înșiruite într-un document numit „raport de activitate”, aproape identic în fiecare lună, fără să fie susținut cu documente care să ofere siguranța realizării lor (devize de lucrări, studii, analize de specialitate etc.)

Astfel, potrivit organigramei și ROF-ului, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA deține compartimente care puteau presta singure serviciile facturate de către .X. SA, respectiv personal specializat care să desfășoare astfel de activități.

Totodată, din analiza anexelor la contracte, respectiv a proceselor verbale de recepție încheiate între cei doi parteneri organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a achiziționat servicii care puteau fi realizate de către aceasta cu personalul propriu angajat precum și faptul că prin specificul activității desfășurate, .X. SA nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile care în mod normal sunt efectuate de către aceasta prin compartimentele proprii (contabilitate, juridic, tehnic etc.).

În plus, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de servicii de reprezentare efectuate de către societatea verificată sunt cheltuieli nedeductibile deoarece, potrivit ROF, directorul general numit prin hotărârea AGA .X. .X. SA asigură conducerea executivă a .X. .X. SA și reprezintă .X. .X. SA în raporturile cu terții și în justiție.

În ceea ce privește documentele justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu îndeplinesc prevederile OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile și prevederile OMF nr.3512/2008 privind documentele justificative având în vedere faptul că anexele contractelor, procesele verbale de recepție privind serviciile efectuate respectiv rapoartele de activitate nu au înscris numele persoanelor care au realizat serviciile și semnătura acestora și numărul de ore lucrate de fiecare persoană în parte.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea unor servicii de aceeași natură cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii, este nejustificată, fiind o procedură artificială de a legaliza un transfer de bani în patrimoniul unei alte entități cu statut de centrală.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât .X. SA nu a putut face dovada efectuării prestărilor de servicii de către .X. SA și nu a putut justifica nici necesitatea prestării serviciilor de consultanță, mandat

(reprezentare) și a altor prestări de servicii în scopul activității desfășurate, în temeiul art.11 alin.(1), art. 19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și lit.m), art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit se rețin prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

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

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

„f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

De asemenea, potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din același articol de lege, nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

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

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

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

În 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.

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

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

a) operațiuni taxabile;”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

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

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective iar 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.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II din prezenta decizie, prin contestația formulată .X. SA susține că pe lângă procesele verbale lunare de recepție a serviciilor deține și alte documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor

în baza contractelor de consultanță, a contractelor de mandat (reprezentare) și a contractelor de prestări de servicii, exemplificând câteva dintre activitățile prestate de .X. SA, respectiv:

-în cazul contractului de consultanță nr. .X./28.05.2009: consultanta de specialitate în domeniul relațiilor cu ANRE, întocmirea procedurii de activitate, achiziția centralizată a serviciului de cartografiere, avizare CTS .X., studiu de prognoza a pierderilor de energie .X. în RED; consultanta de specialitate privind încasarile prin compensare;

-în cazul contractului de consultanță nr. .X./28.12.2009: purtarea de corespondență cu privire la serviciile de date și cu privire la observații revizuire prescripție energetică, corespondență cu privire la modelul de transmitere al informațiilor în cazul întreruperilor de alimentare, corespondență cu privire la buletinul informativ de transmis de .X., purtarea corespondenței cu .X. în ceea ce privește apelurile de telefonie mobilă și echipamentele de comunicații;

-în cazul contractului de consultanță nr. .X./13.01.2011: întocmirea unui raport de audit intern pentru .X., purtarea de corespondență între .X. SA și operatorul de telefonie mobilă în ceea ce privește unele probleme întâmpinate de .X., convocarea la diverse întâlniri de lucru, convocarea la diverse dezbateri referitoare la soluții IT, semnarea de procuri speciale de reprezentare la CPPI în vederea semnării proceselor verbale de compensare și îndeplinirii tuturor formalităților legale, coordonarea activității de elaborare a studiului de sinteză care reflectă stadiul electrificării la nivelul țării;

-în cazul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009: reprezentarea în relația cu Ministerul Economiei și Ministerul Finanțelor privind creanțele și datoriile .X., transmiterea de date, observații și participarea la sedințe comune .X.-Transelectrica-ANRE pentru a susține punctul de vedere al .X., analizarea legislației secundare emise de către ANRE aparută sau aflată în faza de anchetă; emiterea de puncte de vedere asupra reglementărilor propuse de către ANRE în domeniul distribuției energiei electrice/RER, analiza unei sesizări primite la adresa .X. cu privire la încheierea unui contract de furnizare a energiei electrice, reprezentare în relația cu Ministerul Economiei și Ministerul de Finanțe privind situația facturilor emise și încasate de .X., reprezentare și cooperare în grupa de lucru Reglementări între .X. SA și AFEER pe probleme de distribuție;

-în cazul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./28.12.2009: transmiterea informațiilor de interes primite de la Societatea Inginerilor Energeticieni în România, transmiterea prin corespondență electronică a observațiilor propuse privind reglementările propuse de către ANRE în domeniul distribuției energiei electrice, centralizarea observațiilor și propunerilor referitoare la reglementările

propuse de ANRE, purtarea de corespondență cu privire la reprezentarea .X. la conferința pe relații publice din 29 noiembrie 2010;

-în cazul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./13.01.2011: solicitarea de informații de la .X. pentru transmiterea acestora către Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri, implicarea activă prin indicații privind răspunsuri la adrese transmise de terți către .X., solicitarea machetei FMI completată cu indicatorii economico – financiari; colectarea, prelucrarea și transmiterea centralizată a datelor privind raportarea activității de protecție a mediului desfășurată în cadrul .X., obținerea și transmiterea unei noi licențe de utilizare frecvențe radio;

-în cazul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./13.01.2011 și a actului adițional nr.1/30.12.2011: solicitări de date ale .X. SA privind volumul de instalații de distribuție a energiei electrice din .X. pentru completarea raportului anual de activitate către ANRE, transmiterea notei comune rezultată ca urmare a discuțiilor purtate în ședințele tehnice din 11 ianuarie 2012 și 25 ianuarie 2012;

-în cazul contractului de mandat (reprezentare) nr. .X./31.01.2012: organizarea unei întâlniri de lucru pentru manifestarea sub patronajul Comitetului Național Român al Consiliului Mondial al Energiei, purtarea de corespondență privind solicitarea din partea .X. SA a observațiilor din partea .X. cu privire la modificarea metodologiei pentru emiterea avizelor de amplasament cu privire la operatorii de rețea, purtarea de corespondență cu privire la publicarea unui raport realizat de Consiliul Autorităților de Reglementare în Domeniul Energiei ca fiind un instrument de referință managerial important pentru managerii în domeniul distribuției energiei electrice, purtarea de corespondență cu privire la solicitarea observațiilor referitoare la proiectul de lege privind energia .X. și organizarea și funcționarea ANRE, centralizarea și transmiterea către Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri a raportului privind realizările din trimestrul I al Programului de Investiții al .X., centralizarea raportărilor privind activitatea de Protecție a Mediului pe luna Martie 2012, obținerea și transmiterea de noi licențe de utilizare frecvențe radio, etc.

-în cazul contractului de prestări de servicii nr..X./28.05.2009: actualizarea trimestrială și transmiterea listei furnizorilor de produse sau servicii acceptate, derularea activității de conducere prin dispecer a instalațiilor RED; derularea contractelor subsecvente la nivel centralizat având ca obiect servicii de comunicații cu operatorul de telefonie mobilă, transmiterea informațiilor de interes din presa din domeniul energiei electrice; derularea contractului de servicii post-garanție pentru sisteme telefonice, aplicații, videoconferința și Call Center; -organizarea cursurilor desfășurate în vederea instruirii personalului .X. cu privire la sistemul de telecomunicații; monitorizarea presei și transmiterea informațiilor de interes din domeniul energiei electrice; elaborarea unui concept unitar în ceea ce

priveste pliantul de întocmit de .X., aprobarea catalogului pentru lucrări executate și prestate de către .X. către terțe parti;

-în cazul contractului de prestări de servicii nr..X./28.12.2009: solicitarea materialelor în vederea centralizării acestora pentru derularea proceselor de achiziții pentru servicii citire contoare, furnizarea de cataloage cu tarifele maxime pentru lucrări executate și servicii prestate de .X. către terți, consultarea cu .X. și elaborarea procedurii de derulare a contractului cu operatorul de telefonie mobilă, transmiterea procedurii pentru utilizarea sistemului de teleconferință, coordonarea cursurilor de pregătire a personalului de specialitate al .X. pentru instruire referitoare la rețelele IP, informarea .X. cu privire la modificările legislative și asistență/ghidarea .X. pentru a fi în conformitate cu prevederile legale, urmărirea derulării contractelor de credit și furnizarea de informații privind valoarea de rambursat și costurile aferente pentru .X., etc.

-în cazul contractului de prestări de servicii nr. .X./13.01.2011: încheierea de circuite de compensare pentru .X., refacturarea cheltuielilor cu dobânzile și comisioanele aferente contractelor de credit, transmiterea către .X. a strategiei generale, avizarea diferitelor lucrări .X., coordonarea activităților de instruire personal, organizarea unui concurs pentru salariați, transmiterea noutăților legislative în domeniul energiei, etc.

- în cazul contractului de prestări de servicii nr..X./31.01.2012: purtarea de corespondență cu privire la cursul de instruire referitor la bugetul de venituri și cheltuieli, solicitări .X. SA în legătură cu indicatori economico-financiarți ale .X., încheierea de circuite de compensare pentru .X., refacturarea cheltuielilor cu dobânzile și comisioanele aferente contractelor de credit, a cheltuielilor cu servicii de comunicații mobile și mentenanță și suport tehnic, convocarea de întâlniri de către .X. SA pentru analizarea ofertelor de achiziții servicii pentru .X., organizarea de întâlniri de lucru pentru reuniunea specialiștilor pe probleme de mediu, centralizarea incidentelor produse în cadrul .X., etc.

-în cazul contractului nr..X./28.02.2014: încheierea circuitelor de compensare, întocmirea ordinelor de compensare, transmiterea listelor de compensări și a documentelor întocmite, transmiterea politicilor contabile actualizate pentru aprobarea din partea .X., solicitarea datelor în ceea ce privește angajările în ultimii 2 ani, elaborarea procedurilor operaționale, stabilirea și transmiterea metodologiei de inventariere a circuitelor de telecomunicații montate de .X. pe stâlpii din patrimoniul .X., etc.

Din analiza documentelor la care societatea face referire prin contestația formulată, astfel cum au fost prezentate la Anexele 8.1-8.58 la contestație, se rețin, cu titlu exemplificativ, următoarele:

- la facturile emise de .X. SA către contestatară reprezentând „*contravaloare servicii de consultanță pentru luna.... conform contract nr....*”, au fost anexate: e-mailuri, extrase ale unor hotărâri ale Consiliului de Administrație .X. SA, procuri speciale, note de informare întocmite de .X. SA către .X. .X. SA, informări ale .X. SA către .X. .X. SA privind avizarea unor studii, circulare, tabele întocmite de .X. .X. SA intitulate „*Proces tehnologic pe tensiuni pentru calculul CPT în distribuție*”, convocatoare ale .X. SA, avize pentru aprobarea unor lucrări, adrese emise de .X. SA de acceptare la plata a unor sume reprezentând contravaloarea (fără TVA) a lucrărilor de investiții finanțate din aportul de capital al .X. SA – Aparat Central, etc.

- la facturile emise de .X. SA către contestatară reprezentând „*contravaloare servicii de mandat pentru luna.... conform contract nr....*”, au fost anexate: e-mailuri, „*situația compensărilor finalizate la .X. Transilvania Nord SA, în luna....*”, întocmită de .X. .X. SA, „*situația facturării și încasării clienților din activitatea de distribuție a energiei electrice -activitatea centralizată luna....*” întocmită de .X. .X. SA, adresa privind transmiterea de către filială către .X. SA a raportării privind activitatea de protecție a mediului pe luna august 2013, procuri speciale, „*situația realizării investițiilor în anul*” întocmită de .X. SA, „*situația creanțelor la data de-activitate centralizată*” întocmită de .X. .X. SA, bugete de venituri și cheltuieli, „*macheta privind situația datoriilor totale și restante la data deactivitatea centralizată*” întocmită de .X. .X. SA, etc.

- la facturile emise de .X. SA către contestatară reprezentând „*contravaloare servicii prestate pentru luna.... conform contract nr....*”, au fost anexate: extrase ale unor hotărâri ale Consiliului de Administrație .X. SA, rapoarte de monitorizare mass-media regională, tabele intitulate „*ordine de compensare pe luna încheiate la CPPI -SUC.BUCUREȘTI predate la .X. TRANSILVANIA NORD*”, adrese emise de .X. SA către .X. .X. Muntenia Nord, .X., .X. .X. Transilvania Sud, de comunicare a valorii creditelor de rambursat și costurilor aferente acestora, solicitări participări cursuri, solicitări în vederea determinării și raportării asupra gradului de îndeplinire a indicatorilor de performanță a rezultatului brut, total cantitate energie electrică vândută, tabel intitulat „*structura fond salarii –luna....*”, adresa filialei către .X. SA de transmitere a unor tabele privind „*realizările cumulate pentru lucrările de exploatare -mentenanță până la data de 31.10.2013, raport privind realizările cumulate de reparații în instalații efectuate cu alți terți, tabel cu lucrările de mentenanță tip R2*”, decizii ale .X. SA, circulare, invitații, etc.

Astfel ,cu titlu exemplificativ, se reține:

- consultanță de specialitate în domeniul operațiunilor financiare și bancare, patrimoniu: adresa nr.X./22.06.2009 a filialei către .X. de înaintare către .X. SA a documentației privind achiziția prin contract de

vânzare cumpărare de către .X. SA a unor terenuri în conformitate cu *Metodologia privind modul de derulare a unor activități din cadrul Direcției Economice ale filialelor .X. SA cu impact asupra patrimoniului și a capitalului social al acestora*, în vederea întreprinderii demersurilor necesare obținerii avizului Consiliului de Administrație al .X. SA și mandatarea de către AGA a .X. SA, a reprezentanților .X. SA în AGA a .X. SA, pentru aprobarea achizitiei, Hotărârea nr.18 din 09.07.2009 a Consiliului de Administrație al .X. SA, prin care, la pct.4 se avizează mandatarea reprezentantului .X. SA în Adunarea generală Ordinară a Acționarilor .X. SA să voteze pentru aprobarea achiziționării prin contract de vânzare -cumpărare a unor terenuri în suprafață totală de 144 mp, Hotărârea nr.14/30.09.2009 a Consiliului de Administrație al .X. SA privind achiziționarea prin contract de vânzare-cumpărare a unor terenuri în suprafață de 144 mp, procurile speciale autentificate sub nr..X. din 01.10.2008, nr..X. din 01.10.2008, nr..X. din 01.10.2008 și nr..X. din 01.10.2008 , prin care .X., în calitate de Director general al .X. SA împuternicește niște persoane fizice să reprezinte societatea până la data de 03.10.2009, în vederea generării circuitelor de compensare ale societății ;

- consultanță de specialitate în domeniul energetic, investiții și dezvoltarea rețelelor electrice: adresa nr..X./09.07.2009 emisă de .X. SA către .X. SA prin care „se acceptă la plată suma de .X. lei reprezentând contravaloarea (fără TVA) a lucrărilor de investiții finanțate din aportul de capital al .X. SA – Aparat Central, conform borderoului de facturi anexat”;

- prestări servicii și consultanță de specialitate în domeniul economic: adresa nr..X./14.06.2013 întocmită de .X. SA de solicitare, în vederea determinării și raportării asupra gradului de îndeplinire a indicatorilor de performanță a rezultatului brut, total cantitate energie electrică vândută, la nivelul primelor cinci luni ale anului 2013;

- prestări de servicii și consultanță de specialitate în domeniul resurselor umane: adresa nr..X./04.07.2013 întocmită de .X. SA privind participarea la cursul *Managementul resurselor umane și legislația muncii* a unor reprezentanți din cadrul filialei ;

- prestări de servicii și consultanță constând în avizarea tuturor fazelor de documentație pentru lucrări de investiții (modernizare sau lucrări noi) în domeniul specific: decizia nr..X./05.07.2013 privind aprobarea unei documentații pentru atribuirea lucrării de investiții întocmită de FISE .X. SA – SISE Transilvania Nord -AISE Oradea „*Modernizare stație 20 kv în stație de transformare 110/20 kv Marghita*”, aparținând .X. SA;

- prestări în domeniul distribuției de energie electrică: adresa nr..X./29.11.2013 a .X. SA către .X. SA privind transmiterea unor tabele referitoare la “*realizările cumulate pentru lucrările de exploatare -mentenanță de la data de 01.01.2013 până la data de 31.10.2013, raport privind realizările cumulate de reparații în instalații efectuate cu alți terți de la*

data de 01.01.2013 până la data de 31.10.2013, tabel cu lucrările de mentenanță tip R2, realizate de la data de 01.01.2013 până la data de 31.10.2013, (model PM 14 din SAP)”;

-prestări de servicii și consultanță constând în planificarea și urmărirea CPT-ului și calitatea energiei electrice: tabel întocmit de .X. SA intitulat „*Proces tehnologic pe tensiuni pentru calculul CPT în distribuție*”;

- servicii de reprezentare la nivel guvernamental, ministerial, organelor administrației publice și a altor autorități, etc.: „*bugetul de venituri și cheltuieli la data de 31.07.2013*”, „*situația facturării și încasării clienților din activitatea de distribuție a energiei electrice activitate centralizată luna iulie 2013*”, „*situația creanțelor la data de 31.07.2013 activitate centralizată*” întocmite de .X. .X. SA .

Ținând cont de activitățile desfășurate de .X. SA în beneficiul .X. SA, astfel cum au fost consemnate de contestatară în cuprinsul contestației precum și de înscrisurile depuse de societate (Anexele 8.1-8.58 la contestație) se reține faptul că aceste solicitări de date, situații, raportări periodice, convocări, informări, sesizări, decizii, avize, dispoziții, circulare, raportări periodice, instrucțiuni și proceduri operaționale reprezintă activități care se exercită în mod curent între .X. SA și .X. SA, în baza relației de afiliere dintre aceste entități și care au un pronunțat caracter de obligativitate pentru contestatară.

Totodată, din analiza acestora, organul de soluționare a contestației reține faptul că nu se poate face legătura între înscrisurile prezentate și lista prestărilor care fac obiectul contractelor de consultanță, mandat (reprezentare) și prestări servicii, astfel cum au fost menționate în cuprinsul anexei nr.1 la contracte, respectiv nu se poate face legătura între înscrisuri și prestările de servicii înscrise în procesele verbale de recepție a serviciilor întocmite lunar de .X. SA, respectiv rapoartele de activitate și nici nu se pot stabili beneficiile pentru .X. SA ca urmare a implementării în activitatea societății a serviciilor facturate de către .X. SA.

Astfel, nu se poate face o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate, respectiv nu rezultă cum s-au concretizat în servicii de consultanță și mandat (reprezentare) și alte prestări de servicii, solicitările de date, situații, raportări periodice, convocări, informări, sesizări, decizii, avize, dispoziții, circulare, raportări periodice, instrucțiuni și proceduri operaționale.

De asemenea, nu pot fi reținute ca documente justificative înscrisurile emise de diverse departamente ale .X. SA către .X. SA, în condițiile în care documentele justificative trebuiau să fie întocmite de .X. SA, care avea obligația, potrivit obiectului contractelor de consultanță, mandat(reprezentare) și prestări de servicii, să acorde .X. SA consultanță în diverse domenii de activitate, să reprezinte guvernamental, ministerial, ANRE, etc, și să presteze diverse servicii.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea a depus ca documente justificative înscrisuri emise fie într-o altă lună calendaristică, fie a prezentat același tip de înscrisuri ca documente atât pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță cât și pentru justificarea prestării serviciilor de mandatare (reprezentare) sau a serviciilor prestate în baza contractelor de prestări servicii, fie au fost depuse aceleași documente justificative pentru justificarea serviciilor în mai multe luni. Astfel, cu titlu exemplificativ, menționăm:

- pentru servicii prestate în luna ianuarie 2009, reprezentând *consultanță de specialitate în domeniul operațiunilor financiare, bancare, patrimoniu*, societatea a depus ca document justificativ adresa nr..X./05.08.2009 întocmită de .X. SA către filiale, care a fost depusă ca document justificativ și pentru justificarea serviciilor de mandat (reprezentare) în luna august 2009, respectiv reprezentare la nivel guvernamental, ministerial, la nivelul organelor administrației publice centrale și locale și a altor autorități.

- potrivit opis-ului cu activitățile prestate, anexat facturii nr..X./15.09.2009, reprezentând *contravaloare servicii de consultanță pentru luna iulie 2009 cf. Contract nr..X./28.05.2009*, pentru justificarea consultanței de specialitate în domeniul managementului, calității și mediului, societatea a depus în susținerea cauzei, procedura operațională cadru – calitate -mediu- sănătate și securitate ocupațională „*Desfășurarea activității tehnice a STGCEnEI din cadrul SCE și .X.*”, aprobată la data de 13.06.2012 și intrată în vigoare la data de 14.06.2012, pentru luna ianuarie 2009, a depus procedura operațională cadru – calitate -mediu- sănătate și securitate ocupațională „*Investigarea și Analiza Incidentelor*”, aprobată la data de 11.06.2012 și intrată în vigoare în data de 12.06.2012 iar pentru *consultanță de specialitate în domeniul securității și muncii și PSI a depus* procedura operațională cadru – calitate- sănătate și securitate ocupațională „*Derularea activităților PRAM IP în cadrul SCE/.X./ SDEE*”, aprobată în data de 13.06.2012 și intrată în vigoare în data de 14.06.2012”.

- pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță efectuate în luna decembrie 2009 conform contractului nr..X./28.05.2009, respectiv *consultanță de specialitate în domeniul operațiunilor financiare, bancare și de patrimoniu*, societatea a depus ca înscrisuri: adresele nr..X./14.09.2009 și nr..X./06.05.2009 emise de .X. SA către .X., adresa nr..X./27.09.2010 emisă de .X. SA către .X. SA și procurile speciale autentificate sub nr..X. din 01.10.2008, nr..X. din 01.10.2008, nr. X. din 01.10.2008 și nr..X. din 01.10.2008, înscrisuri depuse și pentru justificarea prestării serviciilor de reprezentare efectuate în luna decembrie 2009, conform contractului nr. X./28.05.2009, respectiv *reprezentare la nivel guvernamental, ministerial, la nivelul organelor administrației publice centrale și locale și a altor*

autorități și pentru justificarea prestării serviciilor efectuate în luna decembrie conform contractului de prestări servicii nr. .X./28.05.2009, respectiv *prestații legate de activitatea de patrimoniu*

Totodată, se reține că aceste adrese au fost depuse ca documente justificative și pentru justificarea efectuării serviciilor de consultanță, de mandat (reprezentare) și prestări servicii și în lunile iunie 2009, iulie 2009, august 2009, septembrie 2009 și noiembrie 2009.

-pentru justificarea prestării de servicii conform contractului nr. .X./31.01.2012, privind *elaborarea planificării strategice*, aferente lunii aprilie 2013, contestatara a depus adresa nr..X./21.01.2013 emisă de .X. SA , referitoare la planul de studii dezvoltare rețele în anul 2013. Totodată, se reține că aceeași adresă a fost depusă pentru justificarea prestațiilor de servicii efectuate în baza contractului nr. .X./31.01.2012 constând în *elaborarea planificării strategice* aferente lunii mai 2013 și aferente lunii decembrie 2013.

-pentru justificarea prestării serviciilor de mandat (reprezentare) în baza contractului nr. .X./28.04.2014, pentru luna februarie 2014, societatea a depus adresele întocmite de .X. SA nr..X./30.01.2014, nr..X./11.03.2014, nr..X./ 03.03.2014, nr..X./27.01.2014 și un e-mail din data de 08.01.2014.

De asemenea , din analiza atât a proceselor verbale de recepție întocmite de societate, lunar, pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță, de mandat (reprezentare), de prestari servicii, în perioada 01.06.2009-31.01.2012, cât și a opisului activităților prestate depus în susținerea contestației de către societate, rezultă neconcordanțe între datele înscrise în procesele verbale de recepție întocmite de societate, lunar și datele înscrise în opisul activităților prestate anexat la facturi, respectiv în procesele verbale de recepție apar ca fiind efectuate prestări de servicii în toate domeniile de activitate înscrise în anexa nr.1 la contracte, iar potrivit opisului activităților prestate, apar ca fiind efectuate prestări doar pentru o parte din domeniile de activitate. Astfel, cu titlu exemplificativ, se reține:

-potrivit procesului verbal de recepție încheiat la data de 01.08.2009 între .X. SA în calitate de beneficiar și .X. SA în calitate de consultant, pentru perioada 01-31.07.2009, .X. SA a prestat în conformitate cu contractul de consultanță nr. .X./28.05.2009, consultanță de specialitate în 19 domenii de activitate, iar potrivit opisului anexat facturii .X./15.09.2009, .X. SA a prestat servicii constând în consultanță de specialitate în doar 7 domenii de activitate;

-potrivit procesului procesului verbal de recepție încheiat la data de 07.08.2009 între .X. SA în calitate de mandatar și .X. SA în calitate de mandant, pentru perioada 01-31.07.2009, .X. SA a efectuat în conformitate cu contractul de mandat (reprezentare) nr. .X./28.05.2009, reprezentare în 5

domenii, iar potrivit opisului anexat facturii .X./15.09.2009, .X. SA a prestat servicii în doar 2 domenii de reprezentare;

-potrivit procesului verbal de recepție încheiat la data de 07.08.2009 între .X. SA în calitate de beneficiar și .X. SA în calitate de prestator, pentru perioada 01-31.07.2009, .X. SA a prestat în conformitate cu contractul de consultanță nr. .X./28.05.2009, consultanță de specialitate în 29 domenii de activitate, iar potrivit opisului anexat facturii nr..X./15.09.2009, .X. SA a prestat servicii constând în consultanță de specialitate în doar în 11 domenii de activitate.

Având în vedere cele mai sus precizate, organul de soluționarea a contestației reține că documentele prezentate de contestatară nu justifică faptul că serviciile facturate de .X. SA au fost prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv venituri impozabile.

Mai mult, prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

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

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 contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele prezentate în cuprinsul contestației, aceștia au refuzat să analizeze aceste documente și să țină cont de conținutul acestora în activitatea de evaluare a deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor, fapt ce reprezintă o încălcare flagrantă a prevederilor art. 6 și ale art. 105 alin.1 din Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei având în vedere faptul că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, urmare analizării prin sondaj a câtorva dosare din cele 168 de dosare anexate la contestație, nu au luat în considerare aceste documente întrucât conțin copii ale corespondenței purtate între societatea verificată și .X. SA, respectiv copii de pe corespondența transmisă de către .X. SA societății verificate, respectiv filialelor sale.

Mai mult, urmare analizării unor documente care justificau „*alte servicii*”, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru servicii prestate de către .X. SA către societatea contestată, întrucât dosarele conțin copii de pe o prezentare a modului de lucru a societății contestate cu .X. SA iar simpla prezentare a unor copii de pe facturi și adrese de corespondențe nu justifică efectuarea unei prestări de servicii.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor pct.41 din normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică*” întrucât „*liniile directoare care stabilesc principiile și standardele internaționale în materia documentării fiscale a tranzacțiilor cu părți afiliate, statuează faptul că tranzacțiile de prestări de servicii sunt absolut firești în cadrul oricărui grup de societăți, prin intermediul acestora asigurându-se buna funcționare a tuturor societăților din grup, sinergii comerciale, schimb de experiență, economii, ceea ce conduce la creșterea competitivității și eficienței tuturor societăților din grup*”, fiind și cazul societății, care prin prisma serviciilor pe care le primește are acces nemijlocit la experiența mult mai vastă pe care societatea mamă o are în derularea afacerilor din domeniul energiei, experiență necesară societății, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că potrivit prevederilor pct. 41 lit.a) și lit.b) din normele metodologice date în aplicarea art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

iar așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii contestatara nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, mandat (reprezentare) și alte servicii, și mai mult, nu a făcut dovada că nu se încadrează în ultima teză a pct.41 lit.a), potrivit căreia nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia îndeplinește condițiile de fond și formă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de consultanță, mandat (reprezentare) și alte prestări de servicii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art. 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate iar din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că nu a fost îndeplinită condiția de fond, respectiv cea a prestării efective a serviciilor.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia îndeplinește condiția pentru a deduce TVA aferentă serviciilor întrucât valoarea acestora se regăsește în prețul serviciilor /bunurilor pe care la

rândul său le prestează /livrează către clienții săi și pentru care colectează TVA conform prevederilor legale, întrucât îndeplinirea acestei condiții rezultă în mod evident din informațiile cuprinse în bugetele anuale ale societății care confirmă faptul că valoarea costului cu serviciile este luată în calcul la stabilirea bugetelor anuale ale societății aprobate fie prin Hotărâre de Guvern, fie prin Ordin comun al Ministrului Energiei, al Ministrului Finanțelor Publice și al Ministrului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, acest element de cost fiind transmis atât către .X. SA cât și către ANRE, în vederea stabilirii tarifelor nereglementate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, având în vedere faptul că nu are relevanță în speță faptul că aceste cheltuieli au fost incluse în bugetul de venituri și cheltuieli, organul de soluționare a contestației neavând competență a se pronunța asupra legalității întocmirii acestor bugete de venituri și cheltuieli, ci faptul că societatea nu face dovada dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de consultanță, mandat (reprezentare) și alte prestări de servicii, conform prevederilor legale, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia conform art.43 din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD *“existența și prestarea serviciilor disputate în cadrul unui contract de abonament se prezumă nefiind necesare probe suplimentare în acest sens „ având în vedere că „serviciile disputate pot fi în mod rezonabil asimilate unor servicii prestate de .X. SA în cadrul unui aranjament de tip abonament”* întrucât .X. SA se angajează să fie în permanență la dispoziția filialei pentru a oferi asistență în diverse domenii, asistența este oferită permanent și nu pe bază de proiect iar filiala plătește o sumă forfetară pe luna indiferent dacă volumul de muncă al .X. SA este inferior sau superior acestei sume, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că în această cauză nu s-a contestat prestarea serviciilor, Curtea reținând la paragraful 40 că *„aceste considerații sunt aplicabile unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție în litigiul principal, a cărei existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice”* iar, în speță, filiala nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor.

Mai mult, potrivit prevederilor legale incidente în cauză, serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege iar 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.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, respectiv că societatea nu justifică cu documente prestarea serviciilor și nici nu justifică utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina **.X. SA** obligații fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

2) Referitor la obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 a fost respinsă ca neîntemeiată iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**,
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

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

DIRECTOR GENERAL
.X.