



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5341/27.04.2017

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „Y” S.A. SUCEAVA

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală,
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de Ycu sediul în municipiul Suceava, str. Mihai, jud. Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., prin director general Ștefan Groza și director economic Rodica Nistor.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă de către Inspecția Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei prin poștă, în data de **15.12.2016**, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **16.01.2017** fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „Y” S.A. SUCEAVA, prin contestația nr., înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sub nr., solicită modificarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. 23.11.2016, în sensul diminuării obligațiilor fiscale suplimentare de plată cu suma de S lei, din care, S lei TVA, S lei dobânzi aferente TVA și S lei penalități de întârziere aferente TVA și de asemenea, solicită anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală, pentru următoarele motive:

În perioada 14.12.2015 – 09.11.2016, organele de inspecție fiscală au efectuat la **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** o inspecție fiscală privind verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru taxa pe valoarea adăugată.

Perioada supusă verificării a fost 01.04.2010 – 31.01.2015, în urma verificării s-a încheiat proiectul de raport, iar în data de 09.11.2016, a avut loc la sediul societății discuția finală, în urma căreia a formulat un punct de vedere prin care a avut obiecțiuni la cele susținute de echipa de inspecție fiscală în proiectul de raport.

Petenta precizează că contestația are în vedere nu numai conținutul Deciziei de impunere nr. F-MC dar și conținutul Raportului de inspecție fiscală F-MC 329 din 23.11.2016.

Contestatoarea motivează că în decizia de impunere, se apreciază că:

1. S.C. „Y” S.A. SUCEAVA, nu a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal cantitatea de apă ce depășește pierderile prevăzute în Regulamentul serviciului public de alimentare cu apă, în Ordinul ANRSC nr. 88/2007 și Standardul SR

2. S-a recalculat TVA colectată, stabilindu-se TVA suplimentară în sumă de S lei, aferentă pierderilor de apă de pe rețeaua de distribuție care depășesc normele de consum, acestea fiind asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și s-a procedat la recalcularea TVA deductibilă, stabilindu-se TVA suplimentară în sumă de S lei aferentă pierderilor de apă pe rețeaua de distribuție care depășește normele tehnologice ori consumurile proprii conform pct. 53 alin. (20) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, norme date pentru aplicarea art. 148 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

3. La TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesorii în sumă totală de S lei, din care, S lei dobânzi și S lei penalități de întârziere.

Contestatoarea motivează că echipa de inspecție fiscală a calculat TVA suplimentară de plată aferentă pierderilor de apă de pe segmentul de distribuție a sistemului de alimentare cu apă apreciind greșit, din punctul său de vedere, și neținând cont de situația de fapt în care și-a desfășurat activitatea operatorul **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, respectiv de următoarele aspecte esențiale:

- prevederile legale de stabilire, ajustare și modificare a tarifelor pentru apa potabilă;
- fundamentarea și aprobarea cotei de pierderi tehnologice de apă prevăzute în tarifele practicate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, în perioada supusă inspecției fiscale;
- stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă prin calcularea pierderilor admisibile de apă pe rețelele de distribuție luând în considerare Standardul SR 1343-1/1995, ignorând faptul că există o cotă de pierderi de apă cuprinse în tarife sau, la limită, dacă nu se au în vedere aceste cote aprobate, atunci se au în vedere prevederile unui act normativ care prevede limitele maxim admisibile ale pierderilor de apă pe transport și de distribuție și anume Ordinul M.A.I. nr. 140/2003.

Arată că **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, a practicat tarife pentru apă potabilă care respectă prevederile legale în ceea ce privește stabilirea și ajustarea tarifelor, în tarifele practicate există o cotă de pierderi de apă aprobată care reprezintă limita maximă admisibilă a pierderilor de apă pe întreg circuitul apei de la captare, până la clientul final, iar dacă se ignoră, nejustificat aceste cote înscrise în tarife, atunci este aplicabil Ordinul M.A.I. nr. 140/2003 și nu un standard de proiectare cum este SR

Precizează că în perioada supusă verificării **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, a practicat tarife pentru apa potabilă fundamentate și aprobate conform actelor legale aplicabile, respectiv Legea nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și canalizare, cu modificările și completările ulterioare, precum și Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare.

Contestatoarea invocă prevederile art. 35 alin. (6) din Legea nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și canalizare, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 4 lit. b)-d) din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare, precizând că în perioada supusă verificării a fost în situația descrisă la art. 4 lit. c) și anume, ajustarea tarifelor.

Face mențiunea că în perioada 01.04.2010 – 31.03.2011, ajustarea s-a făcut conform art. 9 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare, în această perioadă au funcționat două tarife pentru apa potabilă și anume 2,47 lei/mc pentru perioada 01.04.2010 – 30.06.2010, tarif ajustat conform art. 9 alin. (1) și 2,65 lei/mc pentru perioada 01.07.2010 – 31.03.2011, tariful fiind stabilit în condițiile art. 9 și art. 10 alin. (2).

Precizează că în fișa de fundamentare a primului tarif menționat este prevăzută o cotă de pierderi de 59,20%, iar la cheltuiala cu apa brută este cuprinsă contravaloarea întregii cantități de apă brută cumpărată, tariful fiind avizat și aprobat în structura fundamentată de către **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**.

Al doilea tarif menționat nu are prevăzută în Fișa de fundamentare o cotă de pierderi, deoarece societatea nu a solicitat avizarea și aprobarea unei noi cote de pierderi, aplicând prevederea art. 7 alin. (2) din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a

prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare, care stipulează că: „În cazul în care pierderile de apă din sistem nu se aprobă anual, ANRSC va lua în calcul nivelul cotei stabilite și aprobate pentru anul anterior.”

Face mențiunea că tariful de 2,47 lei/mc a fost avizat cu Avizul ANRSC nr. și aprobat prin Hotărârea Consiliului Local Suceava nr. 171 din 16.07.2009, iar tariful de 2,65 lei/mc a fost avizat cu Avizul ANRSC nr. 3417421 din 19.05.2010 și aprobat prin Hotărârea AJAC Suceava nr. 3 din 12.07.2010.

Prin urmare, cota de pierderi de 59,20%, a fost fundamentată și aprobată conform actelor normative aplicabile.

Pentru perioada 01.04.2011 – 31.01.2015, societatea precizează că ajustarea tarifelor s-a realizat în conformitate cu prevederile art. 11 și art. 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare.

Începând cu luna aprilie 2011, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, a început implementarea proiectului pe POS Mediu Etapa I „*Extinderea și reabilitarea infrastructurii de apă și apă uzată în județul Suceava*”, prin Hotărârea nr. 1 din 21.03.2011 a AJAC Suceava a fost aprobat Studiul de Fezabilitate și Indicatorii tehnico – economici ai proiectului de investiții din fonduri europene amintit.

Conform rândului 2.5.2 din Anexa A1 Indicatori de Performanță a Studiului de Fezabilitate, procentul de pierderi totale de apă de la captare la utilizator, pentru perioada de până la finalizarea proiectului este de 64%, care a fost aprobat pe întreaga perioadă de implementare a proiectului.

Pentru perioada de implementare a proiectului de investiții realizat cu fonduri europene nerambursabile, prețurile/tarife la serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare – epurare practicate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, sunt avizate de ANRSC, aprobate de Asociația Județeană pentru Apă și Canalizare Suceava, în conformitate cu Contractul de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 17/5013/13.04.2010, corelat cu Planul de creștere a tarifelor în termeni reali (care includ și cota de pierderi de 64%), a formulei de ajustare cuprinse și în Anexa 1.4. din Contractul de finanțare nr., încheiat între Ministerul Mediului și Pădurilor, în calitate de Autoritate Management și **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**.

În perioada 01.04.2011 – 31.01.2015, societatea precizează că a practicat următoarele tarife:

- 2,83/mc, în perioada 01.04.2011 – 30.06.2012, preț avizat cu Avizul ANRSC nr. și aprobat prin Hotărârea AJAC Suceava nr. 6 din 21.03.2011. Prețul a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare. În Contractul de delegare a gestiunii serviciilor de alimentare cu apă și canalizare nr., în care, la art. 32 pct. 6 este prevăzută formula de ajustare. Prin Avizul nr. a avizat formula de calcul, iar prin Hotărârea AJAC nr. 4 din 21.03.2011, s-a aprobat includerea ca parte

integrantă în Contractul de delegare a gestiunii. Planul anual de evoluție a tarifelor pentru furnizarea serviciilor publice de apă și canalizare în conformitate cu Analiza Cost Beneficiu (parte a Sistemului de Fezabilitate) din cadrul proiectului „*Extinderea și reabilitarea infrastructurii de apă și apă uzată în județul Suceava*”. Planul anual de evoluție a tarifelor prezintă tarifele în condiții reale și au inclusă o cotă de pierderi de apă de 64%;

- 2,98 lei/mc, în perioada 01.07.2012 / 30.06.2013, preț avizat cu Avizul ANRSC nr. și aprobat în condițiile prevederilor art. 32 pct. 7 din Contractul de delegare a gestiunii serviciilor nr. 17/5013/2010. Prețul a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 11 și art. 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare. Pentru determinarea prețurilor la apă s-a utilizat formula de calcul și tarifele în condiții reale prevăzute în Anexa nr. 1.4 privind Planul de creștere a tarifelor din Contractul de Finanțare nr. 121804 din 05.07.2011. Cota de pierderi prevăzută în tarifele reale este de 64%;

- 3,43 lei/mc, în perioada 01.07.2013 – 30.06.2014, preț avizat cu Avizul ANRSC nr. 105737 din 13.06.2013 și aprobat prin Hotărârea AJAC nr. 7 din 01.07.2013. Prețul a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 11 și art. 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare. Pentru determinarea prețurilor la apă s-a utilizat formula de calcul și tarifele în condiții reale prevăzute în Anexa nr. 1.4 privind Planul de creștere a tarifelor din Contractul de Finanțare nr. 121804 din 05.07.2011. Cota de pierderi prevăzută în tarifele reale este de 64%;

- 3,49 lei/mc, în perioada 01.07.2014 – 30.06.2015, preț avizat cu Avizul ANRSC nr. 212814 din 19.06.2014 și aprobat prin Hotărârea AJAC nr. 5 din 27.06.2014. Prețul a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 11 și art. 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 privind metodologia de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare. Pentru determinarea prețurilor la apă s-a utilizat formula de calcul și tarifele în condiții reale prevăzute în Anexa nr. 1.4 privind Planul de creștere a tarifelor din Contractul de Finanțare nr. 121804 din 05.07.2011. Cota de pierderi prevăzută în tarifele reale este de 64%.

S.C. „Y” S.A. SUCEAVA face precizarea că a avut în perioada supusă inspecției fiscale tarife pentru apa potabilă aprobate conform prevederilor legale, în tarife este prevăzută o cotă de pierderi de apă, iar pierderile efective de apă înregistrate în această perioadă sunt mai mici decât cota de pierderi de apă (norma proprie de consum) aprobate prin tarifele practicate.

Solicită să se constate că pentru perioada 01.04.2010 – 31.03.2011, pierderile efective de apă au înregistrat un procent de 55,41%, față de cota aprobată de 59,20%, iar pentru perioada 01.04.2011 – 31.01.2015, pierderile efective de apă au înregistrat un procent de 60,78%, față de cota aprobată de 64%.

Nr. crt	Perioada	Apa brută	Apa	Pierderi efective		Cotă
		cumpărată (mc)	vândută (mc)	(mc)	%	aprobată %
0	1	2	3	4=2-3	5=4/2	6
1.	01.04.2010- 31.03.2011	25.109.738	11.197.040	13.912,698	55,41	59,20
2.	01.04.2011- 31.01.2015	102.814.132	40.323.297	62.490.835	60,78	64,00
	Total	127.923.870	51.520.337	76.403.533		

Referitor la aspectul privind deductibilitatea cheltuielilor aferente pierderilor de apă motivează că are în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 21 alin. (1) „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, precum și Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 lit. e) „sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu”.

Coroborând prevederile actelor legale menționate, precum și faptul că tarifele practicate de către **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** au respectat prevederile Ordinului ANRSC nr. 65/2007 (în totalitate și cu trimitere specială la art. 7,9, 11 și 12) societatea precizează că se constată că, în perioada supusă verificării, a avut în tarifele practicate, avizate și aprobate de cei în drept, o normă proprie - pierderi tehnologice de apă — necesară pentru obținerea apei potabile iar pierderile efectiv înregistrate s-au încadrat în norma aprobată.

Motivează că tarifele cuprind la poziția „Cheltuieli cu apa brută” contravaloarea totală a apei brute cumpărate iar în înțelesul prevederilor Codului fiscal aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul obținerii apei potabile și sunt efectuate în scopul realizării de venituri din activitatea de furnizare a serviciului de alimentare cu apa potabilă.

Mai adăugă faptul că în ceea ce privește forma și conținutul pe care trebuie să le aibă actele prin care se stabilesc pierderile tehnologice de apă ocazionate de transportul și distribuția acesteia, legislația specifică nu impune o anumită formă sau un anumit conținut, fiind doar necesar să existe posibilitatea stabilirii limitelor pierderilor de apă ceea ce prin structura tarifelor avizate și aprobate și prin documentele suport atașate se poate stabili fără tăgadă.

Drept urmare, valoarea pierderilor tehnologice de apă sunt cuprinse în elementul de cheltuielă „Apa brută” din structura tarifelor aprobate iar, conform Ordinului ANRSC nr. 65/2007 alin. 6 din Nota la Anexa nr. 2a) „Pierderile de apă din sistem reprezintă raportul sau diferența dintre apa livrată și apa cumpărată,,.

Precizează că în perioada supusă verificării s-a încadrat în cota de pierderi de apă aprobată, prin urmare, nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă .

Referitor la aplicarea Standardului SR1343-1/1995 pentru determinarea pierderilor de apă pe rețelele de distribuție, motivează că echipa de inspecție fiscală a ignorat nejustificat faptul că **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** a avut o normă proprie de consum reprezentând pierderile tehnologice de apă aferente activității de transport și distribuție a apei așa cum a arătat mai sus.

De asemenea, nu s-a ținut cont de toate documentele puse la dispoziție în timpul controlului, anexate la notele explicative sau la punctul de vedere formulat de societate care se refereau la tarifele aprobate, structura lor, Studiul de Fezabilitate, Indicatorii economico financiari, Contractul de Finanțare aferent proiectului POS Mediu Etapa 1 și modalitatea de ajustare a tarifelor pe perioada implementării proiectului cu finanțare europeană.

Dacă echipa de inspecție a considerat că societatea nu a avut o normă proprie de consum/pierderi tehnologice de apă aprobate, precizează că logic ar fi fost să se utilizeze pentru determinarea pierderilor tehnologice de apă admisibile un act normativ cu aplicabilitate în cauză și nu un standard de proiectare cum este SR 1343-1/1995.

Acest act normativ este Ordinul M.A.I. nr. 140/2003 care în Anexa nr. 4 stabilește limitele maxime admisibile, valabile pentru toți operatorii economici care prestează serviciul public de alimentare cu apă, respectiv la pct. 4 pierderile maxim admisibile pentru activitatea de transport a apei iar la pct. 5 pierderile maxim admisibile pentru activitatea de distribuție a apei.

Subliniază, pentru înțelegerea specificului activității societății, că aceasta asigură prestarea serviciului public de alimentare cu apă potabilă prin exploatarea unei infrastructuri tehnico-edilitare care constituie ansambluri tehnologice și funcționale integrate care acoperă întregul circuit tehnologic de la captarea apei brute din surse de suprafață și/sau de adâncime până la clientul final, persoană fizică sau juridică. Acest serviciu cuprinde captarea, tratarea, transportul, înmagazinarea și distribuția apei potabile.

Pierderile de apă se înregistrează pe toate segmentele acestui circuit tehnologic, grupate din punct de vedere tehnic și tehnologic în pierderi de apă pentru activitatea de transport și pierderi de apă pentru activitatea de distribuție.

Tarifal pentru apă practicat de către societate, fiind un tarif unic pentru activitatea de transport și pentru activitatea de distribuție, cuprinde o pierdere totală de apă, care înglobează pierderile de pe transport și din distribuție.

Motivează că deși în Decizia de impunere nr. F-MC 590 din 23.11.2016 la pag. nr. 4 alin. (1) se menționează Ordinul M.A.I. nr. 140/2003 Anexa nr. 4, nu se iau în calcularea pierderilor admisibile prevederile ordinului ci se consideră oportun să se apeleze la SR 1343-1/1995 care este menționat în Ordinul M.A.I. nr. 140/2003 .

S.C. „Y” S.A. SUCEAVA arată structura Anexei nr. 4 a Ordinului M.A.I. nr. 140/2003.

Astfel, *Anexa 4 Indicatori de performanță* prevede :

-de la pct.3 la pct. 18 Indicatori de performanță specifici - la pct. 19 Indicatori de performanță generali -de la pct. 20 la pct. 23 durata de valabilitate a licenței -de la pct. 24 la pct. 27 prevede că „ *alte documente de referință*” în desfășurarea activității sunt 7 acte normative (legi ,ordonanțe și hotărâri de guvern) și 154 de STAS-uri și Standarde. Având în vedere structura Anexei 4 la Ordinul M.A.I. nr. 140/2003, arătată mai sus, motivează că este de natura evidenței și a logicii și tehnicii juridice că nu este posibil ca, după ce la pct. 4 și pct. 5 (în cadrul indicatorilor de performanță specifici) se stabilește explicit limitele maxime admisibile ale pierderilor de apă pentru activitatea de transport și activitatea de distribuție, la pct. 26, prin menționarea unui standard de proiectare (1343-1/1995), unul din cele 154 de stas-uri și standarde menționate, să anuleze cele prevăzute, în mod explicit, la indicatori de performanță specifici.

Societatea prezintă limitele maxim admisibile ale pierderilor pe activitatea de transport și de distribuție a apei determinate conform prevederilor Ordinul M.A.I. nr. 140/2003, Anexa nr. 4 , pct. 4 și pct. 5 și menționează că această situație, împreună cu documentele suport a fost prezentată echipei de inspecție fiscală.

Nr. crt.	Perioada /indicator	U.M.	apr-dec. 2010	ian-dec. 2011	ian-dec. 2012	Total Apr.2010-dec.2012	ian-dec. 2013	ian-dec. 2014	ian. 2015	Total II ian2013-ian2015
1.	Apa brută cumpărată	mc	18.321.939	26.167.039	27.321.461	71.810.439	28.621.207	25.493.651	1,998,573	56.113.431
1.1.	Apa captată de adâncime	mc	14.452.810	21.538,863	21,667.198	57.658.871	22,357,988	20,583.267	1.625.757	44.567.012
1.2.	Apa captată de suprafață	mc	3.869.129	4.628-176	5.654.263	14.151.568	6.263.219	4.910.384	372.816	11.546.419
2.	Pierderi admisibile apă captată adâncime 32% (rd.1.1.*32%)	mc	4.624.899	6.892.436	6.933.503	18.450.839	7,154.556	6.586.645	520.242	14.261.444
3.	Pierderi admisibile apă captată suprafața 45% (rd.1.2.*45%)	mc	1.741.108	2.082.679	2.544.418	6.368.206	2,818,449	2,209.673	167.767	5.195.889
4.	Pierderi transport Ird.2+rd.3)	mc	6.366.007	8.975.115	9.477.922	24.819.044	9.973.005	8.796.318	688.009	19.457.332
5.	Pierderi Transport (rd.4/rd1)	%	34,75	34,30	34,69	34,56	34,84	34,50	34,43	34,68
6.	Apă introdusă în sistemul de distribuție (rd 1-rd.4)	mc	11.955.931	17.191.922	17.843.539	46,991,392	18,648.202	16,697.335	1.310.564	36.656.101
7.	Pierderi pe distribuție 45% [rd.6*45%)	mc	5.380.169	7.736.365	8.029.593	21.146.126	8.391.691	7.513.801	589.754	16.495.245
8,	Apă vândută	mc	8.035,770	11,435,423	11.413.672	30.884.865	10.464.921	9.381.148	789.403	20.635.472
9,	Pierderi activitatea de transport si distribuție (rd.4+rd.7)	mc	11.746.176	16.711.480	17.507.514	45.965.171	18,364.696	16.310.119	1,277,763	35.952.578

10.	Pierderi activitatea de transport si distribuție frd.9/rd.1)	%	64,11	63,86	64,08	64,01	64,16	63,98	63,93	S4,07
-----	--	---	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Contestatoarea prezintă situația comparativă între pierderile maxim admisibile determinate conform Ordinului M.A.I. nr. 140/2003 - Anexa 4 (care se regăsesc în tabelul de mai sus la rd. 10 și pierderile efectiv înregistrate în perioada supusă controlului astfel:

Nr. Crt.	Perioada	Pierderi maxim admisibile activitatii, de transport si distribuție, determinate conform Ordin MAI nr. 140/2003		Pierderi efective înregistrate pe activitatea de transport și distribuție	
		(mc)	%	(mc)	%
0	1	2	3	4	5
1	apr-dec.2010	11.746.176	64,11	10.286.169	56,14
2	ian-dec.2011	16.711.480	63,86	14.731.616	56,30
3	ian-dec.2012	17.507.514	64,08	15.907.789	58,22
	Total I	45.965.171	64,01	40.925.574	56,99
4	ian-dec.2013	18.364.696	64,16	18.156.286	63,44
5	ian-dec.2014	16.310.119	63,98	16.112.503	63,20
6	ian.2015	1.277.763	63,93	1.209.170	60,50
	Total II	35.952.578	64,07	35.477.959	63,25
	Total general	81.917.748	64,04	76.403.533	59,73

Motivează faptul că analizând datele prezentate în tabelul de mai sus, respectiv coloana 2 cu coloana 4 și coloana 3 cu coloana 5, se constată că nivelul pierderilor de apă înregistrat în perioada supusă inspecției fiscale este semnificativ mai mic decât cel maxim admisibil determinat conform Ordinului M.A.I. nr. 140/2003, prin urmare, și prin calcularea limitei maxime admisibile a pierderilor de apă, în perioada supusă verificării, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, s-a încadrat cu pierderile efective de apă în limitele maxime admisibile calculate în conformitate cu prevederile ordinului menționat, în consecință nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă.

Petenta precizează că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC 329 din 23.11.2016 și în Decizia de impunere nr., se menționează următoarele :

„Conform datelor prezentate echipei de control, în perioada 01.04.2010-31.12.2012, operatorul Y SA a cumpărat cantitatea de 71.810.439 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare prin concesiune nr. 9335/2005 și a Contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 5013/17/2010 cantitatea de 46.991.392 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 30.884.865 mc. Diferența de 16.106.527 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută

o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei ".

- „În perioada 01.01.2013 - 31.01.2015 Y SA a cumpărat cantitatea de 56.113.431 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare prin concesiune nr. 9335/2005 și a Contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 5013/17/2010 cantitatea de 36.656.101 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 20.635.472 mc . Diferența de 16.106.527 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei ".

Precizează că analizând cele două extrase din raport și decizia de impunere este evident că se recunoaște faptul că pe segmentul de captare și transport al apei sunt pierderi și anume pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2012 în cantitate de 24.819.048 mc (71.810.439 mc - 46.991.392 mc) iar pentru perioada 01.01.2013-31.01.2015 în cantitate de 19.457.330 mc (56.113431 mc- 36.656.101 mc).

Solicită să se observe că cifrele reprezentând apa introdusă în sistemul de distribuție și prin urmare pierderile de pe segmentul de captare și transport al apei menționate în raport și decizia de impunere, sunt aceleași cu cele prezentate în tabelul privind determinarea pierderilor conform Ordinului M.A.I. nr.140/2003 la rd. 6, coloana 7 și coloana 11.

Pe cale de consecință, motivează că sunt îndreptățite următoarele întrebări:

De ce pierderile de pe un segment al procesului tehnologic (transportul apei) sunt admisibile după prevederile Ordinului M.A.I. nr. 140/2003, sunt recunoscute și acceptabile tehnic și fiscal iar pierderile din aria de distribuție (alt segment al procesului tehnologic) nu au același tratament și sunt recalulate conform unui Standard de proiectare SR

De ce se menționează că apa distribuită este stabilită conform Contractului de delegare de gestiune a serviciilor fără a se menționa articolul și nici cota admisibilă de pierderi?

Oare pentru că nu există aceste prevederi în Contractul de delegare a gestiunii și se evită menționarea Ordinului M.A.I. nr.140/2003?

De ce pentru activitatea de distribuție a apei s-au luat în calcul prevederile unui standard de proiectare SR 1343-1/1995?

De ce nu s-a analizat unitar, având în vedere aceleași acte normative, întregul proces/circuit tehnologic al serviciului de alimentare cu apă pe care îl prestează **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, având în vedere că produsul pe care îl furnizează este apa potabilă care presupune apa brută captată, tratată, transportată și distribuită?

Având în vedere cele arătate, motivează că rezultă fără tăgadă că în perioada 01.04.2010 - 31.01.2015 **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, s-a încadrat atât în cota de pierderi de apă aprobată - norma proprie de consum cât și în limitele maxim admisibile - norma de consum stabilită de Ordinul M.A.I. nr. 140/2003, prin urmare, în perioada analizată societatea nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă în sistemul de alimentare cu apă (transport și distribuție).

Contestatoarea menționează că urmare a faptului că nu există temeii legal, tehnic și economic ca **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** să înregistreze cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă în sistemul de alimentare cu apă (transport și distribuție) nu există temeii pentru stabilirea de TVA suplimentară de plată, pe cale de consecință nici temeii pentru calcularea de accesorii (dobânzi și penalități) aferente .

Apreciază că a respectat întru totul dispozițiile legale privitoare la stabilirea nivelului și structurii tarifelor, a nivelului pierderilor de apă, a determinării cheltuielilor cu pierderile de apă admisibile fiscal, motiv pentru care măsurile stabilite în Decizia de impunere nr. apar ca fiind nelegale.

Pentru motivele prezentate, solicită admiterea contestației cu consecința diminuării obligațiilor fiscale suplimentare de plată cu suma de S lei, din care, S lei TVA, S lei dobânzi/majorări de întârziere și S lei penalități de întârziere .

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, pentru perioada 01.04.2010 – 31.01.2015, în vederea soluționării cu control ulterior a decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr., iar în urma inspecției fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F....., prin care, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, din care, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dobânzile în sumă de **S lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **S lei**.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 23.11.2016, la Capitolul III - Constatări fiscale, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Captarea, tratarea și distribuția apei, cod CAEN 3600.

Referitor la TVA aferentă pierderilor de apă pe rețeaua de distribuție care depășesc normele de consum, pentru perioada 01.04.2010 – 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au încadrat pierderea ca fiind asimilată livrărilor de bunuri conform prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au procedat la recalcularea TVA colectată aferentă acestei perioade, stabilindu-se suplimentar TVA în sumă totală de 30.060 lei.

Din analiza documentelor prezentate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, privind cheltuielile efectuate, modul de determinare a TVA colectată și respectiv a TVA deductibilă, în perioada aprilie 2010 – decembrie 2012, echipa de control a constatat că nu a fost înregistrată pe cheltuieli nedeductibile fiscal, cantitatea

de apă ce depășește pierderile prevazute în Regulamentul serviciului public de alimentare cu apă și canalizare aprobat prin Hotărârea Consiliului Județean Suceava nr. 121/24.08.2010 și în Ordinul Autorității Naționale de Reglementare pentru Serviciile Publice de Gospodărie Comunală (ANRSC) nr. 88/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, cu modificările și completările ulterioare (procent 15% din volumul de apă distribuită), precum și la punctul 4.4.1. din Standardul SR 1343-1/1995 modificat și completat în anul 2006 Alimentări cu apă - Determinarea cantităților de apă potabilă pentru localitățile urbane și rurale, astfel: „(...) *La rețelele de distribuție noi sub 5 ani se apreciază că pierderile nu vor fi mai mari de 15% din volumul de apă distribuită (...). La rețelele de distribuție existente la care se efectuează rețehnologizări și/sau extinderi, pierderile pot fi până la 35%*”.

De asemenea, precizează că la pct. 26 și 26.1 la Anexa 4 din Ordinul Ministerului Administrației Publice (MAP) nr. 140/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind acordarea licențelor și a autorizațiilor în sectorul serviciilor publice de gospodărie comunală, condițiile de suspendare, de retragere sau de modificare a acestora, se prevad următoarele:

„26. Înțelegem că în activitatea noastră trebuie să respectăm și următoarele standarde elaborate de ASRO - Comitetul tehnic 186 pentru alimentări cu apă și canalizări, privind alimentarea cu apă:

26.1. SR 1343-1:1995 Alimentări cu apă. Determinarea cantităților de apă potabilă pentru localități.

Pierderile reale justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare, se determină anual și se supun aprobării autorității administrației publice locale/asociației de dezvoltare intracomunitară cu avizul ANRSC”.

Echipa de control a constatat că, începând cu anul 2011, hotărârile luate de UAT-uri (Unitățile administrativ teritoriale) pentru aprobarea cotei de pierderi tehnologice nu sunt însoțite de fișele de fundamentare pentru stabilirea prețurilor la apă, obligație prevăzută la art. 35 alin. (5) și (6) din Legea nr. 241/2006 - Legea serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, republicată, și în Ordinul nr. 65/2007 - Anexa 1a) dat în aplicarea art. 7 alin. (1) din actul normativ menționat, privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare.

Precizează că în timpul controlului s-au solicitat explicații reprezentanților **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, cu privire la următoarele aspecte:

1. Care sunt pierderile tehnologice aplicate în sistemul de alimentare cu apă în rețeaua publică de transport și distribuție a apei potabile, cu precizarea actului normativ care reglementează aceste pierderi în perioada 01.04.2010 – 31.01.2015?

2. Cum au fost fundamentate prețurile de vânzare a apei potabile în perioada 01.04.2010 – 31.01.2015, dacă pierderile din sistemul de transport și distribuție a apei au fost prinse în structura prețurilor de vânzare și dacă au fost aprobate de Autoritatea administrației publice locale și avizate de ANRSC?

3. De ce în structura pe elemente de cheltuieli pentru modificarea prețului de apă potabilă livrată în municipiul Suceava nr. 7015/19.05.2010, anexată la Avizul ANRSC nr. 3417421/MLM/19.05.2010, nu este înscrisă nicio

sumă la rubrica "Pierderi de apă în activitatea de transport și distribuție"?

4. Precizarea procentelor anuale de pierderi tehnologice de apă din rețeaua publică de transport și distribuție a apei potabile, justificate de starea tehnică a rețelelor, aprobate de Autoritatea administrației publice locale cu Avizul ANRSC, conform prevederilor art. 35 alin. (6), din Legea nr. 241/ 2006 cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 7 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007.

5. Cum au fost calculate cotele de pierderi tehnologice de 59,2% pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011 și de 64% pentru perioada 01.04.2011 - 31.01.2015 și care este baza legală care a stat la baza stabilirii acestor cote?

Din explicațiile oferite de reprezentanții **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, echipa de control sintetizează următoarele:

1. Pierderile tehnologice reglementate în sistemul de alimentare cu apă în rețeaua publică de transport și distribuție aplicate de societate în perioada verificată sunt reglementate de Ordinul ANRSC nr. 65/2007, fiind aplicate următoarele cote:

- pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011, o pierdere în procent de 59,20%;
- pentru perioada 01.04.2011- 31.01.2015, o pierdere în procent de 64%.

2. Prețul apei a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 9 - 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007, valoarea pierderilor tehnologice fiind cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută", cotele de pierderi fiind aprobate prin hotărâri AJAC.

3. În structura pe elemente de cheltuieli pentru modificarea prețului de apă potabilă livrată în municipiul Suceava nr. 7015/19.05.2010, anexată la Avizul ANRSC nr. 3417421/MLM/19.05.2010, prin Fișa de fundamentare a tarifului transmis ANRSC în vederea avizării (anexate la Nota explicativă-anexa nr. 21), nu este înscrisă nicio sumă la rubrica "Pierderi de apă în activitatea de transport și distribuție" deoarece valoarea pierderilor tehnologice sunt cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută" la nivelul cotei de pierderi de apă de 59,20% aprobată în anul anterior.

4. Prețul apei a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 9 - 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007, valoarea pierderilor tehnologice fiind cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută", cotele de pierderi fiind aprobate prin hotărâri AJAC, prezentate în Anexa la Nota explicativă. Facem precizarea că Avizele ANRSC menționate în anexă nu se referă la aprobarea procentelor anuale de pierderi, ci la avizarea prețului apei facturat către consumatorii finali.

5. Cota de pierderi tehnologice de 59,2% stabilită pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011, a fost determinată în conformitate cu prevederile Ordinului ANRSC nr. 65/2007, încadrarea cotei de pierderi fiind cuprinsă în limitele maxime admisibile prevăzute de către Ordinul MAP nr. 140/2003. De asemenea, cota de pierderi tehnologice de 64% stabilită pentru perioada 01.04.2011 - 31.01.2015, a fost determinată de către consorțiul format din firmele Eptisa România și Eptisa Servicios de Ingeniería. Facem mențiunea că această cotă de pierderi nu este fundamentată și calculată în conformitate cu prevederile legale.

Din documentele prezentate la control dar și din răspunsurile date rezultă că **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, nu a supus aprobării nivelul pierderilor pe

perioada supusă controlului conform prevederilor din avizele date de ANRSC pentru aprobarea prețului în conformitate cu prevederile art. 35 alin. (6) din Legea nr.2 41 /2006 cu modificările și completările ulterioare și ale art. 7 din Ordinul ANRSC nr.65/2007.

Echipa de control precizează faptul că deși se face precizarea că pierderile de apă sunt cuprinse în Fișa de fundamentare a structurii tarifelor practicate pe anul 2010 anexată la Avizul ANRSC nr. 3417421/MLM/19.05.2010, înregistrat la **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, sub nr., a constatat că în această fișă de fundamentare, la rubrica pierderi în activitatea de transport și distribuție nu a fost înscrisă nicio sumă. De asemenea menționează că pentru perioada ulterioară anului 2010, nivelul prețului la apa potabilă a fost stabilit numai prin actualizarea la inflație a prețului stabilit și aprobat în anul 2010.

Precizează că din informațiile prezentate de reprezentanții societății verificate, rezultă că structura rețelei de distribuție a sistemului de alimentare cu apă în perioada verificată se prezintă astfel:

Pentru perioada 2010 – 2012, lungimea totală a rețelei de distribuție este de 461.276 ml, din care, cu o vechime mai mare de 5 ani în lungime de 347.544 ml, reprezentând un procent de 75,34 % din total, diferența de 113.732 ml având o vechime sub 5 ani, respectiv un procent de 24,66%.

Conform datelor prezentate echipei de control, în perioada 01.04.2010 - 31.12.2012, operatorul **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, a cumpărat cantitatea de 71.810.439 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare de gestiune prin concesiune nr. și a Contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr., cantitatea de 46.991.392 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 30.884.865 mc.

Diferența de 16.106.527 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei, ceea ce corespunde unui procent mediu de pierdere de 34,00 % și au fost înregistrate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** în contabilitate pe costuri.

Pierderile de apă tehnic admisibile în rețeaua de distribuție, conform punctului 4.4.1 din SR 1343 - 1/2006 sunt de 15% în cazul rețelelor de distribuție noi (sub 5 ani) și de 35% în cazul rețelelor existente mai vechi de 5 ani.

Având în vedere pierderile tehnic admisibile prevăzute în SR 1343 - 1/2006 echipa de control a refăcut calculul pierderilor din aria de distribuție în funcție de vechimea rețelei de distribuție prezentată de societate și a rezultat că pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2012, pierderea peste nivelul tehnic admisibil a fost de 2.271.210 mc, care a fost estimată la valoarea de S lei (anexa nr. 20 la raport).

Fac precizarea că pentru determinarea valorii cantității de apă pierdută în aria de distribuție s-au luat în calcul cheltuielile directe formate din valoarea apei brute, conform Ordinului ANRSCE nr. 65/2007, art. 26, nota la Anexa 1A, în sumă totală de S lei. Prețul mediu efectiv al apei brute cumpărate atât din surse de apă de adâncime cât și de suprafață a fost calculat prin

raportarea valorii lunare a acesteia, înregistrată de societate la total apă brută cumpărată lunar de operatorul economic verificat.

Deși în răspunsurile date în urma Notei explicative solicitate reprezentantului societății se susține că pierderile tehnologice de apă pe rețeaua de distribuție sunt aferente veniturilor, echipa de control precizează că își menține punctul de vedere potrivit căruia, necalcularea și neaprobarea anuală a unui nivel al pierderilor, nu dă dreptul societății la deducerea valorii acestora.

Valoarea pierderii peste nivelul admisibil a influențat calculul taxei pe valoarea adăugată cu suma totală de **S lei**.

Prin urmare TVA suplimentară aferentă pierderilor de apă peste normele legale în sistemul de distribuție pentru perioada 01.04.2010 – 31.12.2012 a fost calculată de echipa de inspecție fiscală în sumă totală de 30.060 lei, avându-se în vedere următoarele prevederi legale:

- pct. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până în anul 2012. (7) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal.

Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

Referitor la TVA deductibilă aferentă pierderilor de apă pe rețeaua de distribuție pentru perioada 01.01.2013 – 31.01.2015 care depășesc limitele privind normele tehnologice ori consumurile proprii, în conformitate cu prevederile pct. 53 alin. (10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art. 148 alin. (2) din Codul fiscal aplicabil din 2013, s-a procedat la recalcularea TVA deductibilă aferentă acestei perioade, stabilindu-se suplimentar TVA în sumă totală de **S lei**.

Din analiza documentelor prezentate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, privind cheltuielile efectuate, modul de determinare a TVA colectată și respectiv a TVA deductibilă în perioada ianuarie 2013 – ianuarie 2015, echipa de control a constatat că nu a fost înregistrată pe cheltuieli nedeductibile fiscal, cantitatea de apă ce depășește pierderile prevăzute în Regulamentul serviciului public de alimentare cu apă și canalizare aprobat prin Hotărârea Consiliului Județean Suceava nr.121/24.08.2010 și în Ordinul nr. 88/2007 cu modificările ulterioare emis de ANRSC (procent 15% din volumul de apă distribuită), precum și la punctul 4.4.1. din Standardul SR 1343-1/1995 modificat și completat în anul

2006 Alimentări cu apă - Determinarea cantităților de apă potabilă pentru localitățile urbane și rurale, astfel: „(...) *La rețelele de distribuție noi sub 5 ani se apreciază că pierderile nu vor fi mai mari de 15% din volumul de apă distribuită. La rețelele de distribuție existente la care se efectuează re tehnologizări și/sau extinderi, pierderile pot fi până la 35%*”.

De asemenea, conform pct. 26 și 26.1 la Anexa 4 din Ordinul nr. 140/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind acordarea licențelor și a autorizațiilor în sectorul serviciilor publice de gospodărie comunală, condițiile de suspendare, de retragere sau de modificare a acestora se prevad următoarele:

26. Înțelegem că în activitatea noastră trebuie să respectăm și următoarele standarde elaborate de ASRO - Comitetul tehnic 186 pentru alimentări cu apă și canalizări, privind alimentarea cu apă:

26.1. SR 1343-1:1995 Alimentări cu apă. Determinarea cantităților de apă potabilă pentru localități.

Pierderile reale justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare, se determină anual și se supun aprobării autorității administrației publice locale/asociației de dezvoltare intracomunitară cu avizul ANRSC.

S-a constatat că, începând cu anul 2011, hotărârile luate de UAT-uri (Unitatile administrativ teritoriale) pentru aprobarea cotei de pierderi tehnologice nu sunt însoțite de fișele de fundamentare pentru stabilirea prețurilor la apă, obligație prevăzută la art. 35, alin. (5) și alin. (6) din Legea nr. 241/2006 «Legea serviciului de alimentare cu apă și de canalizare», republicată și în Ordinul nr. 65/2007 - Anexa 1a) dat în aplicarea art. 7 alin. (1) din actul normativ menționat, privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare.

Organele de inspecție fiscală precizează că în timpul controlului s-au solicitat explicații reprezentanților **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, cu privire la următoarele aspecte:

1. Care sunt pierderile tehnologice aplicate în sistemul de alimentare cu apă în rețeaua publică de transport și distribuție a apei potabile, cu precizarea actului normativ care reglementează aceste pierderi în perioada 01.04.2010 – 31.01.2015?

2. Cum au fost fundamentate prețurile de vânzare a apei potabile în perioada 01.04.2010 – 31.01.2015, dacă pierderile din sistemul de transport și distribuție a apei au fost prinse în structura prețurilor de vânzare și dacă au fost aprobate de Autoritatea administrației publice locale și avizate de ANRSC?

3. De ce în structura pe elemente de cheltuieli pentru modificarea prețului la apa potabilă livrată în municipiul Suceava nr. 7015/19.05.2010, anexată la Avizul ANRSC nr. 3417421/MLM/19.05.2010, nu este înscrisă nicio sumă la rubrica “Pierderi de apă în activitatea de transport și distribuție”?

4. Precizarea procentelor anuale de pierderi tehnologice de apă din rețeaua publică de transport și distribuție a apei potabile, justificate de starea tehnică a rețelelor, aprobate de Autoritatea administrației publice locale cu Avizul ANRSC, conform prevederilor art. 35, alin. (6) din Legea nr. 241/2006 cu modificările și completările ulterioare și ale art. 7 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007.

5. Cum au fost calculate cotele de pierderi tehnologice de 59,2% pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011 și de 64% pentru perioada 01.04.2011 - 31.01.2015 și care este baza legală care a stat la baza stabilirii acestor cote?

Din explicațiile oferite de reprezentanții **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, organele de inspecție fiscală sintetizează următoarele:

1. Pierderile tehnologice reglementate în sistemul de alimentare cu apă în rețeaua publică de transport și distribuție apicate de societate în perioada verificată sunt reglementate de Ordinul ANRSC nr. 65/2007, fiind aplicate următoarele cote:

- pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011, o pierdere în procent de 59,20%;
- pentru perioada 01.04.2011- 31.01.2015, o pierdere în procent de 64%.

2. Prețul apei a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 9 - 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007, valoarea pierderilor tehnologice fiind cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută", cotele de pierderi fiind aprobate prin hotărâri AJAC.

3. În structura pe elemente de cheltuieli pentru modificarea prețului de apă potabilă livrată în municipiul Suceava nr. 7015/19.05.2010, anexată la Avizul ANRSC nr. 3417421/MLM/19.05.2010, prin Fișa de fundamentare a tarifului transmis ANRSC în vederea avizării, nu este înscrisă nicio sumă la rubrica "Pierderi de apă în activitatea de transport și distribuție" deoarece valoarea pierderilor tehnologice sunt cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută" la nivelul cotei de pierderi de apă de 59,20% aprobată în anul anterior.

4. Prețul apei a fost fundamentat în conformitate cu prevederile art. 9 - 12 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007, valoarea pierderilor tehnologice fiind cuprinse în elementul de cheltuielă "Apa brută", cotele de pierderi fiind aprobate prin hotărâri AJAC, prezentate în Anexa la Nota explicativă. Fac precizarea că Avizele ANRSC menționate în anexă nu se referă la aprobarea procentelor anuale de pierderi ci la avizarea prețului apei facturat către consumatorii finali.

5. Cota de pierderi tehnologice de 59,2% stabilită pentru perioada 01.04.2010 - 31.03.2011, a fost determinată în conformitate cu prevederile Ordinului ANRSC nr. 65/2007, încadrarea cotei de pierderi fiind cuprinsă în limitele maxime admisibile prevazute de către Ordinul MAP nr. 140/2003. De asemenea, cota de pierderi tehnologice de 64% stabilită pentru perioada 01.04.2011 - 31.01.2015, a fost determinată de către consorțiul format din firmele Eptisa România și Eptisa Servicios de Ingeniería.

Fac mențiunea că această cotă de pierderi nu este fundamentată și calculată în conformitate cu prevederile legale.

Organele de inspecție fiscală precizează că din documentele prezentate dar și din răspunsurile date rezultă că **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, nu a supus aprobării nivelul pierderilor pe perioada supusă controlului conform prevederilor din avizele date de ANRSC pentru aprobarea prețului în conformitate cu prevederile art. 35 alin. (6) din Legea nr. 241/2006 cu modificările și completările ulterioare și ale art. 7 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007.

Deși se face precizarea că pierderile de apă sunt cuprinse în Fișa de fundamentare a structurii tarifelor practicate pe anul 2010 anexată la Avizul ANRSC nr., înregistrat la **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, sub nr.

7015/19.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în fișa de fundamentare, la rubrica pierderi în activitatea de transport și distribuție nu a fost înscrisă nici o sumă. De asemenea menționează că pentru perioada ulterioară anului 2010, nivelul prețului la apă potabilă a fost stabilit numai prin actualizarea la inflație a prețului stabilit și aprobat în anul 2010.

Din informațiile prezentate de reprezentanții **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, rezultă că structura rețelei de distribuție a sistemului de alimentare cu apă în perioada verificată se prezintă astfel:

- pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, lungimea totală a rețelei de distribuție este de 485.376 ml, din care cu o vechime mai mare de 5 ani în lungime de 327.644 ml, reprezentând un procent de 67,5 % din total, diferența de 157.732 ml având o vechime sub 5 ani, respectiv un procent de 32,50%;

- pentru perioada 01.01.2014 – 01.01.2015 lungimea totală a rețelei de distribuție este de 485.376 ml, din care cu o vechime mai mare de 5 ani în lungime de 441.376 ml, reprezentând un procent de 90,93 % din total, diferența de 44.000 ml având o vechime sub 5 ani, respectiv un procent de 9,07%.

În perioada 01.01.2013 - 31.01.2015, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** a cumpărat cantitatea de 56.113.431 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare de gestiune prin concesiune nr. 9335/22.08.2005 și a contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 5013/17 din 13.04.2010, cantitatea de 36.656.101 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 20.635.472 mc.

Diferența de 16.020.629 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei, ceea ce corespunde unui procent mediu de pierdere de 42,00 % și au fost înregistrate de societate pe costuri.

Pierderile de apă tehnic admisibile în rețeaua de distribuție conform punctului 4.4.1 din SR 1343 - 1/2006 sunt de 15% în cazul rețelelor de distribuție noi (sub 5 ani) și de 35% în cazul rețelelor existente mai vechi de 5 ani.

Având în vedere pierderile tehnic admisibile prevăzute în SR 1343 - 1/2006 s-a refăcut calculul pierderilor din aria de distribuție în funcție de vechimea rețelei de distribuție prezentată de societate și a rezultat că pentru perioada 01.01.2013 - 31.01.2015, pierderea peste nivelul tehnic admisibil a fost de 4.732.598 mc, care a fost calculată la valoarea de S lei.

Fac precizarea că pentru determinarea valorii cantității de apă pierdută în aria de distribuție s-au luat în calcul cheltuielile directe formate din valoarea apei brute, conform Ordinului ANRSCE nr. 65/2007, art. 26, nota la anexa 1A, în sumă totală de S lei. Prețul mediu efectiv al apei brute cumpărate atât din surse de apă de adâncime cât și de suprafață a fost calculat prin raportarea valorii lunare a acesteia, înregistrată de societate la total apă brută cumpărată lunar de operatorul economic verificat.

Deși în răspunsurile date în urma Notei explicative solicitate reprezentantului societății se susține că pierderile tehnologice de apă pe rețeaua de distribuție sunt aferente veniturilor, organele de inspecție fiscală precizează că își mențin punctul de vedere potrivit căruia, necalcularea și

neaprobarea anuală a unui nivel al pierderilor nu dă dreptul societății la deducerea valorii acestora.

Valoarea pierderii peste nivelul admisibil a influențat calculul taxei pe valoarea adăugată cu suma totală de **S lei**.

Prin urmare, TVA suplimentară aferentă pierderilor de apă peste normele legale în sistemul de distribuție pentru perioada 01.01.2013 – 31.01.2015 a fost calculată de organele de inspecție fiscală în sumă totală de S lei avându-se în vedere următoarele prevederi legale:

- pct. 53 alin. (10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din 2013. În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: *„e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora....”*

Referitor la stabilirea accesoriilor pentru TVA suplimentară în sumă de 93.653 lei, întrucât pentru perioada verificată societatea a beneficiat de rambursare de TVA cu control ulterior, pentru TVA colectată stabilită suplimentar de plată în sumă de S lei, reprezentând TVA aferentă pierderilor de apă pe rețeaua de distribuție care depășesc normele de consum, acestea fiind asimilate livrărilor de bunuri conform prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de S lei, conform prevederilor art. 120, alin (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea au fost calculate accesorii în sumă totală de 4.509 lei reprezentând penalități de 15%, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât pentru perioada verificată societatea a beneficiat de rambursare de TVA cu control ulterior, pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de 63.593 lei, reprezentând pierderi peste limitele privind normele tehnologice ori consumurile proprii, ce trebuia ajustată în conformitate cu prevederile pct. 53 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de aplicare a art. 148 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din 2013, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de 16.443 lei, conform prevederilor art. 120, alin (1) din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea au fost calculate accesorii în sumă totală de S lei reprezentând:

- penalități 15% în sumă de S lei, conform prevederilor art. 120¹ alin. (2), lit c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- penalități 0,02% și 0,01% în sumă de S lei, conform prevederilor art. 120¹, alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei + S lei), aferentă pierderilor tehnologice de apă peste limita legală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a colecta, respectiv de a ajusta taxa pe valoarea adăugată pentru pierderile tehnologice peste limita legală, în condițiile în care, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, bunurile lipsă în gestiune rezultate ca urmare a nefacturării către consumatori a diferenței pierderilor peste limita legală aprobată sunt considerate livrări de bunuri cu plată și/sau asimilate livrărilor de bunuri cu plată, pentru care exigibilitatea intervine la data livrării, iar pe de altă parte, pierderile nu se încadrează în categoria bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

În fapt, conform datelor prezentate echipei de control, în perioada 01.04.2010 - 31.12.2012, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, a cumpărat cantitatea de 71.810.439 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare de gestiune prin concesiune nr. și a Contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 5013/17 din 13.04.2010, cantitatea de 46.991.392 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 30.884.865 mc.

Diferența de 16.106.527 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei, ceea ce corespunde unui procent mediu de pierdere de 34,00 % și au fost înregistrate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** în contabilitate pe cheltuieli deductibile fiscal.

Pierderile de apă tehnic admisibile în rețeaua de distribuție, conform punctului 4.4.1 din SR 1343 - 1/2006 sunt de 15% în cazul rețelelor de distribuție noi (sub 5 ani) și de 35% în cazul rețelelor existente mai vechi de 5 ani.

Având în vedere pierderile tehnic admisibile prevăzute în SR 1343 - 1/2006 echipa de control a refăcut calculul pierderilor din aria de distribuție în funcție de vechimea rețelei de distribuție prezentată de societate și a rezultat că pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2012, pierderea peste nivelul tehnic admisibil a fost de 2.271.210 mc, care a fost estimată la valoarea de S lei (anexa nr. 20 la raport).

Pentru determinarea valorii cantității de apă pierdută în aria de distribuție s-au luat în calcul cheltuielile directe formate din valoarea apei brute, conform Ordinului ANRSCE nr. 65/2007, art. 26, nota la Anexa 1A, în sumă totală de 126.942 lei. Prețul mediu efectiv al apei brute cumpărate atât din surse de apă de adâncime cât și de suprafața a fost calculat prin raportarea valorii lunare a acesteia, înregistrată de societate la total apă brută cumpărată lunar de operatorul economic verificat.

Deși în răspunsurile date în urma Notei explicative solicitate reprezentantului societății se susține că pierderile tehnologice de apă pe rețeaua de distribuție sunt aferente veniturilor, echipa de control precizează că își menține punctul de vedere potrivit căruia, necalcularea și neaprobarea anuală a unui nivel al pierderilor, nu dă dreptul societății la deducerea valorii acestora.

Valoarea pierderii peste nivelul admisibil a influențat calculul taxei pe valoarea adăugată cu suma totală de **S lei**.

În perioada 01.01.2013 - 31.01.2015, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** a cumpărat cantitatea de 56.113.431 mc apă brută, din aceasta a distribuit conform Contractului de delegare de gestiune prin concesiune nr. și a contractului de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare nr. 5013/17 din 13.04.2010, cantitatea de 36.656.101 mc, iar cantitatea efectiv vândută a fost de 20.635.472 mc.

Diferența de 16.020.629 mc dintre cantitatea de apă distribuită și cea vândută o reprezintă pierderile de apă în aria de distribuție a apei, ceea ce corespunde unui procent mediu de pierdere de 42,00 % și au fost înregistrate de societate pe cheltuieli deductibile fiscal.

Pierderile de apă tehnic admisibile în rețeaua de distribuție conform punctului 4.4.1 din SR 1343 - 1/2006 sunt de 15% în cazul rețelelor de distribuție noi (sub 5 ani) și de 35% în cazul rețelelor existente mai vechi de 5 ani.

Având în vedere pierderile tehnic admisibile prevăzute în SR 1343 - 1/2006 s-a refăcut calculul pierderilor din aria de distribuție în funcție de vechimea rețelei de distribuție prezentată de societate și a rezultat că pentru perioada 01.01.2013 - 31.01.2015, pierderea peste nivelul tehnic admisibil a fost de 4.732.598 mc, care a fost calculată la valoarea de S lei.

Pentru determinarea valorii cantității de apă pierdută în aria de distribuție s-au luat în calcul cheltuielile directe formate din valoarea apei brute, conform Ordinului ANRSCE nr. 65/2007, art. 26, nota la anexa 1A, în sumă totală de S lei. Prețul mediu efectiv al apei brute cumpărate atât din surse de apă de adâncime cât și de suprafață a fost calculat prin raportarea valorii lunare a acesteia, înregistrată de societate la total apă brută cumpărată lunar de operatorul economic verificat.

Deși în răspunsurile date în urma Notei explicative solicitate reprezentantului societății se susține că pierderile tehnologice de apă pe rețeaua de distribuție sunt aferente veniturilor, organele de inspecție fiscală precizează că își mențin punctul de vedere potrivit căruia, necalcularea și neaprobarea anuală a unui nivel al pierderilor nu dă dreptul societății la deducerea valorii acestora.

Valoarea pierderii peste nivelul admisibil a influențat calculul taxei pe valoarea adăugată cu suma totală de **S lei**.

S.C. „Y” S.A. SUCEAVA, motivează faptul că s-a încadrat atât în cota de pierderi de apă aprobată - norma proprie de consum cât și în limitele maxim admisibile - norma de consum stabilită de Ordinul M.A.I. nr. 140/2003, prin urmare, în perioada analizată societatea nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal aferente pierderilor de apă în sistemul de alimentare cu apă (transport și distribuție).

În drept, livrarea de bunuri, ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, este reglementată la art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în perioada 2010 - 2012:

“Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”, respectiv:

8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”, coroborat cu pct. 6 din Hotărârea Huvnului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată”.

În speță sunt aplicabile de asemenea și prevederile referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, respectiv art. 148 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 53 alin. (10) din Horărârea Huvvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în perioada 2013 - 2015:

ART. 148

“Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”.

Norme metodologice

“(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”.

În conformitate cu aceste prevederi legale, bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, perisabilități, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Prin urmare, se reține că pierderile de apă peste limitele legale, sunt considerate lipsă din gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art. 128 alin. (8) lit. a) – c) din Codul fiscal, respectiv calamități naturale, cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate. Potrivit art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, pierderile de apă peste limitele legale constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și trebuie colectată taxa.

De asemenea, pierderile tehnologice din rețeaua de distribuție a apei potabile peste limitele legale, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt considerate livrări de bunuri cu plată sau asimilate livrărilor cu plată, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, sau sunt perisabilități în limitele legale.

Totodată, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, calamitățile naturale și

cauzele de forță majoră, precum și furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

Din verificarea efectuată s-a constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.04.2010 – 31.01.2015, **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, nu justifică cantitatea totală de 32.127.156 mc (16.106.527 mc + 16.020.629 mc) apă potabilă introdusă în sistemul de distribuție, rezultată ca diferență între 83.647.492 mc (46.991.392 mc + 36.656.101 mc) apă distribuită pe rețele și cantitatea de 51.520.337 mc (30.884.865 mc + 20.635.472 mc) apă facturată, diferența de 32.127.155 mc apă reprezintă pierdere nejustificată, întrucât nu poate fi încadrată ca fiind un bun pierdut, furat sau degradat calitativ, conform prevederilor legale.

De asemenea, pierderea de apă potabilă în rețeaua de distribuție, nejustificată cu documente, nu poate fi încadrată ca fiind pierdere tehnologică conform pct. 6 alin. (7) din Horărârea Huvvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost stabilită de societate și nici nu a fost fundamentată în conformitate cu prevederile legale.

Totodată, se mai reține faptul că din documentele aflate la dosarul cauzei, precum și din răspunsurile date de reprezentantul **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, rezultă că societatea nu a supus aprobării nivelul pierderilor pe perioada supusă controlului conform prevederilor din avizele date de Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Publice de Gospodărie Comunală (ANRSC) pentru aprobarea prețului apei în conformitate cu prevederile art. 35 alin. (6) din Legea serviciului de alimentare cu apă și de canalizare nr. 241/2006, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 7 din Ordinul ANRSC nr. 65/2007 pentru aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a pre'urilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și canalizare.

Organele de inspecție fiscală au redimensionat pierderea totală de apă potabilă nefacturată în sumă totală de S lei (S lei + S lei) și au calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, având în vedere Standardul 1343-1 din 1995 actualizat în 2006, menționat în Ordinul Ministerului Administrației Publice nr. 140/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind acordarea licențelor și a autorizațiilor în sectorul serviciilor publice³ de gospodărie comunală, astfel:

“26. Înțelegem că în activitatea noastră trebuie să respectăm și următoarele standarde elaborate de ASRO - Comitetul tehnic 186 pentru alimentări cu apă și canalizări, privind alimentarea cu apă:

26.1. SR 1343-1:1995 Alimentări cu apă. Determinarea cantităților de apă potabilă pentru localități”, iar la punctul 4.4.1. din Standardul 1343-1 din 1995, se menționează că: “Pierderile de apă tehnic admisibile în rețeaua de distribuție trebuie tratate ca un necesar de apă. La rețelele de distribuție noi (sub 5 ani) se apreciază că pierderile nu vor fi mai mari de 15% din volumul de apă distribuită.... La rețelele de distribuție existente, la care se efectuează retehnologizări/sau extinderi, pierderile pot fi până la 35%....”

Având în vedere ansamblul considerentelor de mai sus, documentele aflate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, faptul că

S.C. „Y” S.A. SUCEAVA, nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea, în mod legal au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **S lei**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr., de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

2. Referitor la dobânzile aferente TVA în sumă de S lei și penalitățile de întârziere în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru personae juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr., de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cauza supusă soluționării este dacă S.C. „Y” S.A. SUCEAVA, datorează accesoriile în condițiile în care la Cap. III, pct. 1 al prezentei decizii de soluționare, s-a dispus respingerea contestației cu privire la debitul în sumă de S lei, care a generat accesoriile în cauză.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 23.11.2016, s-a stabilit o diferență de TVA în sumă de S lei, contestată de societate.

Pentru diferența de TVA, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, calculate pentru perioada 25.02.2011 – 07.11.2016.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu valabilitate în perioada 2011 / 2015:

ART. 119

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

ART. 120

„(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

ART. 120¹

„(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Ulterior, începând cu data de 1 ianuarie 2016, au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“ART. 173Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8)”.

“ART. 174Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

“ART. 176Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezentând măsura accesorie în raport cu debitul principal.

În condițiile în care, la Cap. III, pct. 1, din prezenta decizie de soluționare, s-a dispus respingerea contestației, ca neîntemeiată, pentru debitul în sumă de S lei, reprezentând TVA, potrivit principiului de drept „accesoriul urmează principalul”, urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA**, ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „Y” S.A. SUCEAVA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr. F-MC, de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **S lei** ce reprezintă:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Suceava.