



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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. 124/ 30.04.2015

privind soluționarea contestației depuse de

**SC .X. SA**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr..**X./12.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..**X./09.12.2014**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..**X./12.12.2014**, asupra contestației formulate de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în **.X..**

Contestația a fost formulată atât prin reprezentant legal – dl. **.X.** – director general, cât și prin reprezentant convențional – SCA **.X..**

SC **.X. SA** contestă Decizia de impunere nr.F-MC-**.X./30.09.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei** impozit pe profit;
- .X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată ;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea solicită suspendarea executării deciziei de impunere contestată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr.F-MC **.X./30.09.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice a fost comunicată

societății la data de **31.10.2014** potrivit confirmării de primire poștale aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **02.12.2014**, așa cum rezultă din ștampila registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare SC .X. SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr.1388 din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3794/2013 pentru aprobarea listei marilor contribuabili pe anul 2014, de modificarea și completarea a OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA (**denumită .X. în prezenta decizie**).

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, societatea susține următoarele:***

## **ASPECTE PROCEDURALE**

**1. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dreptul de a fi ascultată**, sugerând că una din garanțiile asigurării unui control fiscal legal este prezentarea punctului de vedere final cu privire la faptele și împrejurările analizate, luate în considerare în decizia organului fiscal.

.X. susține că dreptul de a fi ascultat, specific procedurii fiscale, este o aplicație specială a dreptului constituțional la apărare și reflectă ansamblul de măsuri care trebuie luate pentru a se asigura contribuabilului posibilitatea efectivă și concretă de a se apăra și de a pune la dispoziția organului fiscal toate argumentele sale, anterior emiterii actelor administrative fiscale atacate.

Astfel, potrivit dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, societatea susține că trebuia informată din timp despre data, ora și locul prezentării constatărilor inspecției fiscale astfel încât, să poată prezenta în scris punctul de vedere complet. Comunicarea în decursul aceleiași zile a faptului că discuția finală a contribuabilului va avea loc în decursul acelei zile, a privat-o de dreptul efectiv de a-și prezenta punctul de vedere.

.X. susține că A.N.A.F. a procedat la simularea procedurii punctului de vedere obligatoriu creând doar aparența punerii la dispoziție a posibilității

efective de a se apăra, fără a asigura respectarea dreptului de a fi ascultată în concret.

**2. Societatea invocă prevederile art.104 alin.1 din Codul de procedură fiscală** *“în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni”*, întrucât inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 16.05.2012-29.09.2014 fiind evident că durata maximă prevăzută de lege a fost depășită și nicio cauză de suspendare a inspecției fiscale nu a fost incidentă. Societatea consideră că depășirea duratei inspecției fiscale este cauzată de modul de desfășurare a activității de inspecție fiscală și nu este imputabilă acesteia.

Apreciind că pentru nerespectarea termenului legal de desfășurare a inspecției fiscale nu ar putea interveni sancțiunea nulității absolute exprese prevăzute de art.46 din Codul de procedură fiscală, .X. consideră că încălcarea dispoziției legale prevăzute de art.104 alin.1 din Codul de procedură fiscală este nulitatea relativă virtuală. Textul citat protejează interesul privat al contribuabilului, fiind totodată un principiu de bază al inspecției fiscale, anume acela al minimei afectări a activității contribuabilului supus operațiunii de control.

Suplimentar, societatea invocă vătămarea produsă ca urmare a perioadei de 2 ani și 4 luni de desfășurare a controlului, constând în accesoriile calculate la impozitul pe profit suplimentar și TVA. Dacă durata controlului ar fi respectat termenul legal de 6 luni și s-ar fi finalizat la data de 16.11.2012 având aceleași constatări, anume de impozit suplimentar de plată și TVA suplimentară, accesoriile la acestea ar fi fost limitate și calculate până la acel moment, iar nu și pentru o perioadă de aproximativ 2 ani ulteriori, anume din luna noiembrie 2012 până la sfârșitul lunii septembrie 2014, data finalizării inspecției.

**3. Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul de a stabili obligații fiscale în materie de impozit pe profit aferente anului 2006** întrucât la momentul începerii inspecției fiscale dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2006 **era prescris**.

S.C. .X. S.A. consideră că în baza prevederilor art.91 alin.1 și alin.2 și art.23 din Codul de procedură fiscală și a pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, rezultă fără echivoc faptul că, din perspectiva impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în anul în care componentele sale (venituri, cheltuieli și elemente similare veniturilor și cheltuielilor) sunt constituite și astfel, baza de impunere pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2006 s-a constituit în anul 2006. Prin urmare, organele fiscale nu mai aveau dreptul să verifice în anul 2012 obligațiile fiscale ale S.C. .X. S.A. în materie de impozit pe profit pentru anul 2006.

Societatea consideră concluziile organelor fiscale complet eronate și nefundamentate din punct de vedere juridic. În mod evident, termenul de

depunere a declarației trimestriale/anuale privind impozitul pe profit aferent anului 2006 nu are niciun impact asupra curgerii termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de Codul de procedură fiscală, cu privire la obiectul controlului – nașterea obligației fiscale.

În ce privește inspecția fiscală pe anul 2014 la nivelul sucursalei .X., societatea arată că a fost efectuată după radierea sucursalei, organele fiscale au procedat în mod nelegal la inspectarea, audierea, strângerea de date și informații de la un subiect de drept, care la momentul inspecției fiscale, nu mai aparține ei.

**4. Referitor la divizarea societății**, contestatara susține că potrivit Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că prin Hotărârea nr. .X./19.05.2014, Adunarea Generală Extraordinară a Acționarilor Societății .X. a aprobat divizarea parțială asimetrică în interesul acționarilor, în temeiul art.238 și art.250<sup>1</sup>, prin desprinderea din cadrul societății divizate, care continuă să existe, a unor părți din patrimoniu și transmiterea acestora către două noi societăți, care iau astfel ființă, .X. S.A. și .X. S.A.

Astfel, prin Hotărârea A.G.A. .X. S.A. nr. .X./25.07.2014, acționarii societății divizate au aprobat Proiectul de Divizare.

Societatea susține că Proiectul de divizare a stabilit că: *“În situația diverselor controale (indiferent de natura acestora și/sau de organul de control) aflate în derulare la Societatea divizată anterior datei efective a divizării și/sau care sunt declanșate ulterior acestei date, și care vizează perioade și/sau fapte anterioare datei efective a divizării, indiferent de momentul la care se emite documentul constatator prin care se finalizează respectivele controale, se va proceda după cum urmează: dacă aceste controale se finalizează prin dispunerea în sarcina societății divizate a unor măsuri generale de, sau aflate în legătură cu, activitățile desfășurate înainte de data efectivă a divizării pe amplasamentele preluate și/sau elementele de activ și/sau pasiv transferate în cadrul divizării către oricare dintre societățile beneficiare, răspunderea pentru aducerea la îndeplinire a respectivelor măsuri, inclusiv a celor care vizează plata unor eventuale amenzi și/sau a altor sancțiuni patrimoniale/pecuniare, se va transfera către oricare dintre societățile beneficiare aflată în această situație. Societatea divizată va furniza oricăreia dintre societățile beneficiare aflată în situația de mai sus documentele justificative din care să rezulte obiectul controlului, măsurile și/sau sancțiunile care trebuie aduse la îndeplinire și oricare alte informații relevante pentru aplicarea prevederilor prezentului paragraf.”*

Efectele divizării se produc, potrivit art.249 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți sau a ultimei dintre ele, societatea nou înființată .X. S.A. este înregistrată în Registrul Comerțului de la data de 30.09.2014 potrivit Certificatului de înregistrare.

Societatea susține că emiterea actelor administrative atacate la data de 30.09.2014, pe numele exclusiv al .X., inclusiv pentru obligații care aparțin societății nou înființate, .X. S.A., face nelegale actele administrative, care trebuie revocate în măsura corespunzătoare care aparține societății nou înființate.

5. Societatea susține că inspecția fiscală la nivelul sucursalei .X. a fost efectuată după radierea sucursalei de la Registrul Comerțului din martie 2013, organele de inspecție fiscală procedând nelegal la inspectarea, audierea, strângerea de date și informații de la un subiect de drept, care la momentul controlului, nu mai aparținea .X..

## IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la contractele încheiate între .X. și .X., societatea arată că își desfășoară activitatea în baza Licenței nr..X./12.03.2003 emisă de ANRE împreună cu condițiile asociate Licenței nr..X./12.03.2003 pentru producerea de energie termică, astfel cum a fost modificată prin Decizia ANRE nr..X./21.12.2007 și Decizia ANRE nr..X./03.04.2009.

Societatea susține că a încheiat următoarele contracte cu .X.:

- Contractul nr.1/2007 – obiectul l-a constituit vânzarea de către .X. a energiei termice, sub formă de apă fierbinte, în sistem de alimentare centralizată cu energie termică din București și a agentului termic nereturnat. Potrivit art.11 din Contractul nr.1/2007 societatea emitea factura în prima zi lucrătoare a lunii de facturare, corespunzător tipului de tarif reglementat, valoarea facturilor calculându-se corespunzător cantităților de energie termică exprimate în GJ, aplicând tariful aprobat prin decizie ANRE în (lei/GJ) în vigoare la data furnizării.

Potrivit art.22 din Contractul nr.1/2007, neachitarea contravalorii facturilor de către cumpărător în termenul prevăzut atrage perceperea de penalități de întârziere egale cu 0,1% din valoarea neachitată a facturii pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi după data scadenței, similar cu procentul majorărilor de întârziere pentru neplata obligațiilor la bugetul de stat.

ANRE a emis Decizia nr..X./28.09.2007 prin care a stabilit și faptul că procentul penalităților va rămâne 0,1%.

- Contractul nr.1/2005 are prevederi similare celui prezentat, iar în privința penalităților contractuale, părțile au o clauză diferită sub aspectul cuantumului penalităților și anume potrivit art.22 „*perceperea de penalități de întârziere egale cu 0,06% pe zi de întârziere, conform Ordinului ANRE nr.22/21.08.2002, publicat în Monitorul Oficial nr.686/17.11.2002. În cazul modificării procentului de penalitate, noul procent intră în vigoare automat de la data publicării în Monitorul Oficial fără a fi necesar un act adițional în acest scop și se va aplica la soldul de la data intrării în vigoare a Ordinului ANRE care-l aprobă. Valoarea penalităților nu va depăși cuantumul debitului.*”

- Contractul nr..X./2005 încheiat între .X. prin Sucursala .X. și .X. ce are prevederi similare celorlalte contracte;

- Contractul nr..X./2009 încheiat între .X. prin Sucursala .X. și .X.;
- Contractul nr. .X./2010 încheiat între .X. prin Sucursala .X. și .X..

Referitor la deciziile ANRE de stabilire a prețului reglementat, societatea susține următoarele:

Prin **Decizia ANRE nr.315/15.03.2005** privind aprobarea prețurilor practicate, în sectorul energiei termice de .X., s-au aprobat prețurile pentru activitatea de producere pe bază de gaze naturale și păcură a energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici, furnizorilor locali și populației.

Prin **Decizia ANRE nr.53/16.01.2006** privind aprobarea prețurilor practicate, în sectorul energiei termice de .X., s-au aprobat:

- prețul de .X. lei/GJ (.X.lei/Gcal), exclusiv TVA, pentru activitatea de producere pe bază de gaze naturale și păcură a energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali din .X.;
- prețul de .X. lei/GJ (.X. lei/Gcal), inclusiv TVA;
- prețul de .X. lei /GJ(.X. lei/Gcal), exclusiv TVA.

Prin Decizia ANRE nr.438/04.04.2007 privind aprobarea prețurilor practicate, în sectorul energiei termice de .X., s-a aprobat prețul de .X. lei/GJ (.X. lei/Gcal), exclusiv TVA, pentru activitatea de producere pe bază de gaze naturale și păcură a energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali din .X..

Prin **Decizia ANRE nr.1255/24.06.2008** privind aprobarea prețurilor practicate, în sectorul energiei termice de .X., s-au aprobat:

- prețul de .X. lei/MWh, exclusiv TVA, pentru energia electrică vândută în orele de zi pe bază de contract reglementat de vânzare-cumpărare a energiei electrice încheiate cu furnizorii, destinată acoperirii consumului consumatorilor deserviti în regim reglementat și cu operatorii de distribuție pentru acoperirea consumului propriu tehnologic în rețelele electrice de distribuție;
- prețul de .X. lei/MWh, exclusiv TVA, pentru energia electrică vândută în orele de noapte;
- prețul de .X. lei/GJ (.X. lei/Gcal), exclusiv TVA, pentru activitatea de producere a energiei termice, destinată consumului populației din .X..

Prin **Decizia ANRE nr.2961/23.12.2009** privind aprobarea prețurilor practicate, s-au aprobat:

- prețul de .X. lei/MWh, exclusiv TVA, pentru energia electrică vândută în orele de zi pe bază de contract reglementat de vânzare-cumpărare a energiei electrice încheiate cu furnizorii, destinată acoperirii consumului consumatorilor deserviti în regim reglementat și cu operatorii de distribuție pentru acoperirea consumului propriu tehnologic în rețelele electrice de distribuție;
- prețul de .X. lei/MWh, exclusiv TVA, pentru energia electrică vândută în orele de noapte;
- prețul de .X. lei/GJ(.X. lei/Gcal), exclusiv TVA, pentru activitatea de producere a energiei termice, destinată consumului populației din .X..

Prin **Decizia ANRE nr.912/30.03.2011** privind aprobarea prețurilor practicate, s-a stabilit că:

- prețurile pentru energia electrică vândută în orele de zi și în orele de noapte sunt cele prevăzute în art.2 și art.3 din Ordinul ANRE nr.37/2010;
- s-a aprobat prețul de .X. lei/ GJ, exclusiv TVA, pentru activitatea de producere a energiei termice.

Prin **Decizia ANRE nr.3331/29.12.2011** privind aprobarea prețurilor practicate s-a aprobat prețul de .X. lei/Gcal), exclusiv TVA, pentru activitatea de producere a energiei termice.

Societatea susține că prețul de vânzare a energiei termice este reglementat de ANRE, indiferent de consumatorul final, iar estimarea de venituri suplimentare pretins rezultate ca urmare a prețului de vânzare a energiei termice destinată consumatorilor non-casnici sub prețul de producție, este nelegală.

Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, pentru consumatorii non-casnici societatea ar fi trebuit să negocieze prețul de vânzare cu RADET, iar nu să aplice prețul reglementat de ANRE, este neîntemeiată.

Societatea susține că își desfășoară activitatea în baza Licenței nr..X./12.03.2003 emisă de ANRE, împreună cu Condițiile asociate Licenței nr..X. pentru producerea de energie termică și așa cum rezultă din condițiile Licenței și poate vinde energia termică:

- fie utilizatorilor racordati direct la instalațiile unităților de producere a energiei termice, fie furnizorilor autorizați, în condiții reglementate;
- fie direct utilizatorilor, consumatori casnici sau non-casnici, potrivit pct.2, în condiții negociate, iar transmiterea energiei de la producător la consumator nu se face prin rețelele aferente serviciului public de alimentare cu energie termică pentru încălzire și apa caldă pentru consum.

În concluzie, **contestatara susține că se pot negocia și încheia contracte în alte condiții decât cele reglementate și ca formă și ca preț, doar dacă transmiterea energiei nu intră în rețelele aferente serviciului public de alimentare (fără rețele RADET).**

În baza contractelor încheiate cu RADET societatea a vândut cantitățile de energie termică la prețul reglementat de ANRDE pentru fiecare perioadă în parte, RADET fiind autorizat să presteze serviciul public de alimentare cu energie termică la utilizatori racordați, prin intermediul unor rețele edilitare pentru transportul și/sau distribuția energiei termice, la sistemele de alimentare centralizată cu energie termică SACET, iar prețul de vânzare a fost cel reglementat prin Deciziile ANRDE în vigoare.

ANRDE, în calitate de autoritate de reglementare a confirmat că prețul reglementat nu distinge între tipurile de consumatori, așa cum s-a precizat prin adresele ANRDE nr..X./03.11.2011, nr..X./29.07.2011 și nr..X./04.08.2008.

Totodată, contestatara invocă prevederile art.30 din Licența de exploatare și susține că această reglementare se aplică situațiilor în care prețul de vânzare al energiei termice este supus negocierii.

În ce privește condițiile care însoțesc licența sunt obligatorii pentru orice titular potrivit art.17 din Legea nr.13/2007 se arată că contractele încheiate cu RADET sunt reglementate, adaptate contractului-cadru de vânzare-cumpărare , reglementat prin Decizia ANRE nr.4/2000, ulterior Ordinul nr.50/2009.

Referitor la principiul eficienței economice având ca obiectiv reducerea costurilor de producere a energiei termice se aplică situațiilor în care prețul este reglementat, cât și situațiilor în care prețul putea fi negociat.

Astfel, **societatea susține că la încheierea contractelor cu RADET nu putea avea cunoștință de destinația pe care RADET urma să o dea energiei termice, anume către consumatori casnici sau non-casnici**, iar în interiorul consumatorilor non-casnici, dacă energia termică urma să fie utilizată pentru încălzire și prepararea apei calde de consum, sau pentru procedee tehnologice.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală nu au evidențiat consumul energiei termice în această modalitate, ci doar în funcție de consumatorul alimentat, motiv pentru care inspecția fiscală ar trebui refăcută sub acest aspect.

Contractele încheiate cu RADET reprezintă contracte cu scop economic, aserțiunile organelor fiscale fiind neîntemeiate. Astfel, veniturile suplimentare în sumă de .X. lei au fost estimate de organele de inspecție fiscală prin înmulțirea cantităților de energie termică livrate lunar, care nu ajung la consumatorii casnici, cu diferența dintre prețul de vânzare unitar mediu anual și costul de producție unitar mediu anual.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare societatea susține că este complet abuzivă întrucât livrările de energie termică efectuate de .X. reprezintă tranzacții cu titlu oneros, scopul economic al acestora fiind obținerea de venituri impozabile de la clienți. Prețurile de livrare sunt reglementate de ANRE, iar operațiunea care nu are scop economic a fost interpretată de instanțele judecătorești ca fiind de natură frauduloasă or, în lipsa unei fraude dovedite autoritățile nu au dreptul de a recalifica operațiunea juridică.

În mod evident, Contractele încheiate cu RADET, care sunt aliniate contractelor cadru de vânzare-cumpărare de energie termică, al căror scop este unul de utilitate publică, nu pot fi, sub nicio formă, încadrate în categoria contractelor fără scop economic.

De asemenea, societatea invocă aplicarea retroactivă a Ordinului nr.3389/2011 care a intrat în vigoare la data de 14.11.2011 pentru estimarea unei baze de impunere în materie de impozit pe profit pe perioada 2006 – 2010. Chiar dacă livrările de energie termică ar fi avut loc după data de 14.11.2011 organele de inspecție fiscală nu ar fi avut o bază legală să aplice metoda produsului/serviciului și volumului întrucât aceasta se aplică pentru a determina sumele încasate și neevidențiate în contabilitatea unei societăți ca urmare a comercializării bunurilor și serviciilor.



Referitor la aplicarea prevederilor art.67 din Codul de procedură fiscală și a Normelor de aplicare contestatara susține că nu se încadrează în niciuna dintre situațiile prevăzute de acest articol de lege întrucât societatea deține facturile aferente livrărilor, iar sumele facturate coincid cu veniturile înregistrate în contabilitatea societății.

Potrivit celor prezentate societatea solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar și a accesoriilor aferente.

**În ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de .X. lei estimate în sarcina .X. societatea susține că includ venituri de .X. lei care au fost deja supuse impozitului pe profit în anul 2012 și care se compun din:**

- .X. lei – reprezentând diferențe de preț facturate de .X. către consumatori persoane juridice/non-casnici prin facturile înregistrate în evidențele contabile prin nota contabilă nr..X./31.07.2012;

- .X. lei – reprezentând diferențe de preț facturate de .X. către .X. prin facturile înregistrate în evidențele contabile prin nota contabilă nr. .X./01.08.2012.

Înregistrarea veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei a fost efectuată pentru a pune în aplicare dispozițiile de măsuri stabilite de Curtea de Conturi prin Decizia nr.2/2009.

Societatea afirmă că a fost în imposibilitatea de a recupera diferențele de preț în sumă de .X. lei de la clienții către care au fost facturate întrucât litigiile inițiate de .X. împotriva acestor clienți pentru recuperarea diferențelor de preț au fost soluționate în defavoarea ei, fapt atestat prin deciziile judecătorești definitive și irevocabile.

Întrucât diferențele de preț în sumă totală de .X. lei au fost declarate de .X. ca și venituri impozabile în anul 2012, a calculat, declarat și achitat deja un impozit pe profit de .X. lei (16% din veniturile impozabile declarate). Suma de impozit pe profit de .X. lei este inclusă în impozitul pe profit declarat și achitat pentru anul 2012.

**2. Referitor la veniturile din penalități aferente contractelor încheiate cu RADET** societatea susține că a respectat prevederile legale privitoare la accesoriile pentru neplata obligațiilor la bugetul de stat.

Astfel, veniturile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând penalități contractuale estimate în sarcina .X. includ venituri de .X. lei care au fost deja supuse impozitului pe profit, .X. a înregistrat în perioada 2009-2013 penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente facturilor de energie termică emise de către .X. și .X. neachitate la termen în cursul anilor 2006-2010, și se compune din:

- .X. lei – penalități înregistrate în anul 2009 conform Notei contabile nr. .X./30.06.2009;

- .X. lei - penalități înregistrate în anul 2011 conform Notei contabile nr. .X./30.11.2011;

- .X. lei - penalități înregistrate în anul 2012 conform Notelor contabile nr. .X./31.07.2012, .X./31.08.2012, .X./30.09.2012, .X./31.10.2012, .X./30.11.2012, .X./30.11.2012, .X./31.12.2012 și .X./31.12.2012;
- .X. lei - penalități înregistrate în anul 2013 conform Notei contabile nr. .X./31.12.2013.

Întrucât penalitățile în sumă de .X. lei au fost declarate de .X. ca și venituri impozabile în perioada 2009-2013, aceasta a calculat, declarat și achitat impozit pe profit de .X. lei (16% din veniturile impozabile declarate), sumă inclusă în impozitul pe profit declarat și achitat pentru anii 2009, 2011, 2012 și 2013.

Organele fiscale au ignorat complet această situație și nu au scăzut suma de .X. lei din totalul penalităților estimate în sarcina .X.. Mai mult, impunerea unei obligații fiscale în materie de impozit pe profit care a fost deja plătită și calcularea unor dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente unui debit care a fost deja achitat au ca rezultat îmbogățirea fără justă cauză a statului în detrimentul contribuabilului, conform prevederilor art.1345 din Codul Civil.

**3. Referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor înregistrate de .X. aferente unor servicii de audit** societatea susține că în mod incorect organele fiscale au considerat drept nedeductibilă fiscal cheltuiala de .X. lei înregistrată în anul 2007, fără să țină cont de faptul că, în urma refacturării cheltuielii către .X., această cheltuială a generat un venit impozabil la nivelul anului 2009 și a îndeplinit principiul statuat de art.21 alin.(1) din Codul fiscal conform căruia sunt deductibile fiscal „*cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*”.

Întrucât organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala cu serviciile de audit suportate de .X. drept nedeductibile fiscal, acestea aveau obligația să recalifice venitul impozabil înregistrat de .X. în urma refacturării sumei de .X. lei către .X. în venit neimpozabil, în baza art.20 lit.c) din Codul fiscal „*veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile*” sunt venituri neimpozabile.

În concluzie, întrucât la nivelul .X. cheltuiala în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de audit a generat un venit de o valoare egală, impactul acestora asupra rezultatului fiscal este neutru, indiferent de tratamentul fiscal al cheltuielii/venitului.

**4. Referitor la cheltuielile aferente onorarului notarial pentru autentificarea Statutului .X.,** societatea susține că în cauză, prestarea serviciului s-a efectuat în baza unui contract încheiat în forma simplificată, prin emiterea facturii fiscale nr..X./16.02.2007, iar necesitatea contractării acestui serviciu rezultă din prevederile art.5 alin.6 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, în vigoare la acel moment, potrivit căroră “*forma autentică a actului constitutiv este obligatorie atunci când:*

a) *Printre bunurile subscrise ca aport la capitalul social se află un imobil.*”

Onorariul achitat de .X. către Biroul Notarilor Asociați Etica, în baza facturii fiscale nr..X./16.02.2007, în sumă de .X. lei, achitată integral cu OP nr.

.X./20.02.2007 a reprezentat contravaloarea serviciului prestat pentru autentificarea Statutului.

Societatea susține că a fost informată că onorariul a fost stabilit prin Ordinul nr.943/01.07.2005 privind aprobarea Normelor cu privire la tarifele de onorarii ale notarilor publici. La data întocmirii actului autentic constând în autentificarea Statutului, Ordinul nr.943/2005 nu era public, .X. neputând cunoaște prevederile acestuia, bazându-se pe comunicarea oficială făcută de Biroul Notarial care a indicat temeiul legal pentru calculul tarifelor percepute.

Biroul Notarial a încadrat operațiunea la majorarea capitalului social, cu suma de .X. lei, ca urmare a aportului în natură cu bunuri imobile, apreciind că aportul a constat, atât în reevaluarea unor bunuri deja existente în patrimoniul .X., dar și bunuri din patrimoniul altor societăți comerciale, anume S.C. .X. S.A.. Organele de inspecție fiscală au încadrat greșit actul notarial ca fiind dintre cele care nu au în vedere aportul în natură de bunuri, pentru care onorariul se determină, în toate cazurile, indiferent de valoarea acestor bunuri.

**5. Referitor la veniturile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente livrărilor de apă efectuate de sucursala .X. către S.C. .X. S.R.L., societatea precizează că în data de 25.03.2011 a facturat către S.C. .X. S.R.L. suma de .X. lei reprezentând contravaloarea livrărilor de apă efectuate de sucursala .X. către S.C. .X. S.R.L.**

Întrucât suma de .X. lei a fost declarată ca și venit impozabil în anul 2011, .X. a calculat, declarat și achitat deja un impozit pe profit de .X. lei, suma de impozit pe profit de .X. lei este inclusă în impozitul pe profit declarat și achitat de .X. pentru anul 2011.

**6. Referitor la modul de calcul al impozitului pe profit, societatea susține că baza impozabilă în materie de impozit pe profit în cuantum de .X. lei stabilită suplimentar și înscrisă în Decizia de impunere nr.F-MC-.X./30.09.2014 și în sinteza constatărilor fiscale, este mai mare cu .X. lei decât suma de .X. lei care rezultă din însumarea veniturilor impozabile suplimentare și a cheltuielilor nedeductibile impuse de organele fiscale în sarcina sa.**

## **Taxa pe valoarea adăugată**

**1. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă veniturilor nerealizate în perioada 2007-2010 din vânzarea de energie termică societatea susține că în mod evident, prin estimarea bazei de impunere în materie de TVA, organele de inspecție fiscală nu numai că au aplicat prevederi ale Codului de procedură fiscală care nu sunt incidente în speța de față și au aplicat în mod retroactiv prevederile OMFP nr.3389/2011, dar au încălcat prevederile titlului VI Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.**

Pe de altă parte, societatea invocă faptul că în conformitate cu prevederile art.137 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, baza de impunere în materie de TVA pentru

livrări de bunuri efectuate cu titlu gratuit este egală cu *“prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării.”*

În concluzie, în conformitate cu prevederile legale, pentru livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros, baza impozabilă este contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, estimarea de către organele fiscale a bazei de impunere în materie de TVA la nivelul costului bunurilor respective poate interveni numai în cazul livrărilor de bunuri efectuate cu titlu gratuit.

Societatea menționează că întrucât livrările de energie termică efectuate au fost cu titlu oneros, organele fiscale nu aveau nicio bază legală pentru a aplica TVA în cotă de 19%/24% asupra unor venituri pretins nerealizate de .X., întrucât baza de impunere în materie de TVA aferentă acestor livrări este reprezentată de prețul energiei termice livrate, facturat de .X. către clienți.

.X. susține că veniturile suplimentare în sumă de .X. lei estimate în sarcina ei în legătură cu vânzarea de energie termică către clienți non-casnici, .X. și .X. includ deja venituri de .X. lei reprezentând diferențe de preț facturate către consumatori persoane juridice/non-casnici și .X.. La momentul facturării acestor diferențe de preț .X. a colectat TVA în sumă de .X. lei, ajungându-se în mod vădit incorect la o dublă colectare a sumei de TVA de .X. lei.

## **2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei considerată nedeductibilă de organele fiscale, care se compune din:**

- .X. lei reprezentând TVA aferentă onorarului notarial pentru autentificarea statutului .X.;
- .X. lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor înregistrate aferente unor servicii de audit;
- .X. lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, societatea susține că îndeplinește condițiile cerute de titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal și anume, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Codul fiscal, pentru achizițiile efectuate deține facturi emise în conformitate cu prevederile legale.

**3. Referitor la cheltuielile cu serviciile de audit** societatea susține că au fost refacturate prin factura nr..X./17.06.2009, prin emiterea acestei facturi .X. a recuperat de la .X. contravaloarea serviciilor de audit (în sumă de .X. lei) și a colectat TVA în sumă de .X. lei, abordarea organelor fiscale de a nu admite deducerea sumei de TVA de .X. lei generează, în mod complet eronat și abuziv, colectarea de 2 ori a aceleiași sume de TVA de .X. lei.

**4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei,** societatea susține că se află în imposibilitatea de a identifica căror achiziții de bunuri și servicii le corespunde suma de .X. lei considerată nedeductibilă de organele fiscale.

**5. Organele fiscale au estimat în sarcina .X., TVA colectată în sumă de .X. lei** prin aplicarea TVA în cotă de de 19%/24% asupra unor venituri pretins nerealizate de .X., aferente livrărilor de apă realizate de sucursala .X., în perioada 01.01.2007-31.10.2010, către S.C. .X. S.R.L.

Societatea susține că, în primul rând, întrucât livrările de energie termică către S.C. .X. S.R.L. au fost efectuate de subscrisa cu titlu oneros, organele de inspecție fiscală nu aveau nicio bază legală pentru a aplica TVA în cotă de de 19%/24% asupra unor venituri pretins nerealizate de .X., întrucât baza de impunere în materie de TVA aferentă acestor livrări este reprezentată de prețul energiei termice livrate, facturat de .X. către clienți.

Pe de altă parte, în data de 25.03.2011 .X. a facturat către S.C. .X. S.R.L. suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./30.09.2014 organele fiscale generând colectarea de 2 ori a aceleași sume de TVA de .X. lei.

Ca urmare, .X. solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și suspendarea executării actului administrativ atacat.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, s-au constatat următoarele:***

Verificările efectuate la sucursale au cuprins și activitatea fostelor societăți comerciale .X., .X. și .X., care au fuzionat cu .X. în data de 31.03.2009, devenind sucursale, precum și activitatea acestor noi sucursale, absorbite ulterior de sucursalele .X. din localitățile menționate.

Perioada verificată : 01.01.2006-31.12.2010.

### **Impozitul pe profit**

S-a constatat că .X. stabilește impozitul pe profit la nivel central în urma cumulării datelor cuprinse în bilanțele de verificare întocmite de către centrală și sucursalele teritoriale, acestea din urmă neavând personalitate juridică.

**Referitor la verificarea efectuată la nivelul Sucursalei .X.,** organele de inspecție fiscală au stabilit prin Procesul verbal încheiat la sucursală suma de .X. lei reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere, din care:

- suma de .X. lei pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative (contracte, situații de lucrări, comenzi, rapoarte de lucru);
- suma de .X. lei reprezentând consum de carburant, neaferent veniturilor, având în vedere prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, și pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

**Referitor la verificarea efectuată la nivelul Sucursalei .X.**, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Procesul verbal încheiat la sucursală suma de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente livrărilor de apă efectuate de Sucursala .X. a .X. către S.C. .X. S.R.L., repartizate astfel:

- anul 2006- trim.II - .X. lei;
- anul 2006 – trim.III – .X. lei;
- anul 2006- trim.IV – .X. lei;
- anul 2007 – trim.I – .X. lei.

**În ceea ce privește verificarea efectuată la nivelul Sucursalei București** care are în componență 6 puncte de producție – CET Grozăvești, CET Progresul, CET Titan, CET Palas, CET Sud și CET Vest nu s-au constatat deficiențe în ceea ce privește înregistrarea și raportarea către centrala .X. a veniturilor impozabile și cheltuielilor deductibile.

**În urma verificării efectuată la nivel central** privind activitatea întregii societăți organele de inspecție fiscală au stabilit cu privire la modul de înregistrare al penalităților aferente plăților cu întârziere efectuate de .X. pentru facturile emise în perioada 01.10.2007-31.08.2009, următoarele:

Modul de calcul al penalităților menționat în contract fiind diferit de cel prevăzut în Decizia ANRE nr.4/2000 pentru aprobarea contractului cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată, a fost avizat de ANRE prin Decizia nr..X./28.09.2007.

În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi contractuale. În momentul în care creanțele ajung la scadență și nu au fost achitate, se produce evenimentul care generează consecința economică, potrivit dispozițiilor legale, în cazul de față întârzierea la plată, ale cărui efecte, respectiv penalitățile, trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă.

Penalitățile contractuale reprezintă venituri din exploatare care se înregistrează în evidența contabilă și participă la determinarea profitului impozabil.

**Din constatările prezentate în Rapoartele Curții de Conturi** încheiate în urma verificării activității .X. în perioada ianuarie 2007 - decembrie 2010 au rezultat următoarele aspecte cu influență asupra modului de stabilire a impozitului pe profit:

- a) Neadmiterea la deducere a cheltuielilor aferente unor servicii de audit prestate către S.C. .X. S.A. – în anul 2007 a fost încheiat de către .X. contractul

de furnizare de servicii nr..X./X./2007 cu firma .X., având ca obiect *“asistarea auditorul principal al S.C. .X. S.A. în vederea obținerii de informații privind .X., în scopul formării unei opinii privind situațiile financiare consolidate ale S.C. .X. S.A. la 31.12.2006.”*

Prețul convenit pentru îndeplinirea contractului a fost de .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei, achitat integral de .X. firmei .X. cu O.P. nr. .X./17.12.2007. Suma de .X. lei aferentă serviciului de audit nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, organul fiscal având în vedere și corecția efectuată de contribuabil prin înregistrarea acestei sume ulterior ca venit.

b) Neadmiterea la deducere a cheltuielilor aferente onorariului notarial pentru autentificare statut – Biroul Notarilor Asociați Etica a emis către .X. factura fiscală nr..X./16.02.2007 în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, achitată integral cu O.P. nr..X./20.02.2007. Suma de .X. lei (.X. – 200) aferentă onorariului cerut peste valoarea prevăzută în normele specifice, nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007.

**Referitor la stabilirea unor venituri suplimentare rezultate din vânzarea energiei termice destinată consumatorilor non-casnici sub prețul de producție**, în perioada verificată, .X. a livrat energie termică fie direct, către consumatorul final, fie către Regiile Autonome de Distribuție a Energiei Termice (RADET) din București și .X.. Aceștia o distribuie ulterior atât către populație cât și către alți beneficiari (consumatori non-casnici).

Pentru energia termică care ajunge în final la consumatorii non-casnici, reprezentanții Curții de Conturi au stabilit că .X. trebuia să țină cont de prevederile pct.30 din Condițiile asociate Licenței nr. .X./12.03.2003, acordată .X. de ANRE pentru producerea de energie termică, respectiv: *“titularul licenței va desfășura activitățile autorizate prin Licență pe baza principiilor de eficiență economică și având ca obiectiv reducerea costurilor de producere a energiei termice.”*

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prețurile practicate de .X. în relația comercială cu cele două Regii au fost sub costurile de producție, fiind stabilite la nivelul celor menționate în deciziile ANRE emise pentru energia termică destinată populației. De asemenea, au fost înregistrate cazuri asemănătoare și în cazul unor livrări directe ale .X., către consumatorii persoane juridice/non-casnici. Conform concluziilor reprezentanților Curții de Conturi, consecința faptelor prezentate constă în nerealizarea de venituri din vânzarea energiei termice prin nerespectarea principiilor de eficiență economică prevăzute la pct.30 din Licența nr..X./12.03.2003.

1. Referitor la livrările de energie termică efectuate de .X. direct, către consumatorii persoane juridice /non-casnici, pentru estimarea veniturilor nerealizate de .X. în perioada 2006-2010 în urma vânzării energiei termice direct către consumatorul final non-casnic, prin nerespectarea principiilor de eficiență economică, a fost solicitată contribuabilului verificat situația vânzărilor de energie termică în perioada verificată în București și .X., valoarea totală a veniturilor

nerealizate în urma vânzării termice direct către consumatorul non –casnic în perioada verificată este de .X. lei.

2. Referitor la livrările de energie termică efectuate cu nerespectarea principiilor de eficiență economică către Regiile Autonome de Distribuție a Energiei Termice (RADET) din București și .X., organele de inspecție fiscală au calculat venituri neevidențiate de .X., în perioada 2006-2010, în urma vânzării energiei termice către .X. și .X. prin nerespectarea principiilor de eficiență economică în cazul energiei termice care nu ajunge în final la consumatorii casnici, în sumă de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă totală de .X. lei aferente energiei termice vândută de .X. sub costul de producție în perioada 2006-2010, care nu ajunge în final la consumatorul casnic.

### **Stabilirea unor venituri suplimentare reprezentând penalități aferente plăților cu întârziere efectuate de .X. și .X. pentru energia termică livrată de .X.**

S-a constatat că modul de calcul al penalităților de întârziere în perioada 01.01.2006-31.12.2009 aferente sumelor neachitate de .X. și .X. a fost reglementat de ANRE prin Decizia NR.4/2000 pentru aprobarea contractului cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată, fiind prevăzut în cadrul anexei 1, art.20 *“neachitarea contravalorii facturii de către cumpărător în termen de 5 zile lucrătoare de la data limită de plată conform art.12 atrage după sine: a) perceperea de penalități de (0,2-0,3%) pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi după expirarea termenului de plată și până la achitarea ei. Penalitățile nu se capitalizează, iar valoarea totală a acestora nu poate depăși valoarea facturii.”*

Organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de .X. lei, având în vedere următoarele:

a) stabilirea unor venituri suplimentare reprezentând penalități aferente plăților cu întârziere pentru plățile cu întârziere de către .X. pentru energia termică livrată de .X. în perioada 01.01.2006-30.09.2007;

b) stabilirea unor venituri suplimentare reprezentând penalități aferente plăților cu întârziere efectuate de .X. pentru energia termică livrată de .X., în perioada 01.01.2006-31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei**, provenind din:

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative (contracte, situații de lucru, comenzi, etc.);

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând consum de carburant, neaferente veniturilor;



- stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente livrărilor de apă efectuate de Sucursala .X. a .X. către S.C. .X. S.R.L.;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei aferente serviciului de audit prestat în folosul altei societăți, și în consecință neaferele veniturilor .X.;
- cheltuieli nedeductibile în valoare de .X. lei reprezentând onorariul achitat către Biroul Notarial pentru autentificarea statutului .X. peste valoarea prevăzută în Normele specifice, ;
- venituri suplimentare în sumă totală de .X. lei din livrarea de energie termică sub costul de producție în perioada 2006-2010, către alți consumatori decât consumatorul casnic;
- venituri suplimentare în sumă totală de .X. lei reprezentând penalități aferente sumelor neachitate la scadență de către .X. și .X., pentru livrările efectuate în baza contractelor .X./2005 și .X./2007 în cazul .X., respectiv contractul nr. .X./2005 în cazul .X. (.X. lei), diminuate cu penalitățile aferente acestor contracte, facturate în anul 2010 de .X. (.X. lei).

Pentru suma de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală respectiv .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 2006-2010, s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, astfel:

1. neadmiterea la deducere a TVA aferentă unor servicii de audit prestate către S.C. .X. S.A. – în anul 2007 a fost încheiat de către .X. Contractul de Furnizare de servicii nr. .X./X./2007 cu firma .X. având ca obiect “ *asistarea auditorul principal al S.C. .X. S.A. în vederea obținerii de informații privind .X., în scopul formării unei opinii privind situațiile financiare consolidate ale S.C. .X. S.A. la 31.12.2006.*”

Prețul convenit pentru îndeplinirea contractului a fost de .X. lei la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei, achitat integral de .X. firmei .X. cu O.P. nr. .X./17.12.2007. Deducerea TVA în sumă de .X. lei în luna noiembrie 2007 nu este aferentă operațiunilor taxabile efectuate de contribuabil.

2. neadmiterea la deducere a TVA aferentă onorariului notarial pentru autentificare statut – Biroul Notarilor Asociați Etica a emis către .X. factura fiscală nr..X./16.02.2007 în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, achitată integral cu O.P. nr. .X./20.02.2007. Deducerea TVA în sumă de .X. lei (.X.) aferentă onorariului perceput de .X. nu este justificată.

Cele stabilite au avut la bază constatările din Rapoartele Curții de Conturi încheiate la societate.

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit cu privire la **TVA colectată** următoarele:

În urma verificării organele de inspecție fiscală au identificat toate livrările de energie termică efectuate de .X. direct către consumatori non-casnici, în cazul cărora prețul de vânzare unitar este mai mic decât costurile de producție medii unitare, întocmind, în funcție de diferența dintre acestea *“situația TVA aferentă veniturilor nerealizate în urma vânzării energiei termice către consumatorii non-casnici sub prețul de producție”* este în sumă de .X. lei.

Valoarea TVA colectată suplimentar aferentă veniturilor nerealizate de .X. în perioada 2007-2010 în urma vânzării energiei termice către .X. și .X., prin nerespectarea principiilor de eficiență economică în cazul energiei termice care nu ajunge în final la consumatorii casnici este de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de **.X. lei**, ca urmare a:

- neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului verificat, stabilite prin procesul verbal încheiat la sucursala .X.;

- neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei în luna noiembrie 2007, pentru perioada noiembrie 2007 - mai 2009, nu este aferentă operațiunilor taxabile efectuate de .X.;

- neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă onorariu notariat pentru autentificare statut – Biroul Notarilor Asociați Etica;

- majorării TVA colectată cu suma de .X. lei prin includerea în baza de impozitare a operațiunilor constând în livrări de apă în perioada 01.01.2007-31.10.2010;

- majorării TVA colectată cu suma de .X. lei aferentă veniturilor nerealizate de .X. în perioada 2007-2010, aferentă veniturilor nerealizate de .X. în perioada 2007-2010 în urma vânzării energiei termice către .X. și .X.;

- majorării TVA colectată cu suma de .X. lei aferentă veniturilor nerealizate de Sucursala .X. .X. ca urmare a livrărilor de energie termică către SC .X. SRL.

Pentru suma de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală respectiv .X. lei reprezentând TVA de plată, s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă 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 în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**1.) În ceea ce privește argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală i-au încălcat dreptul de a fi ascultată așa cum este**

**prevăzut la art.107 coroborat cu art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală**, organul de soluționare a contestației reține din documentele anexate la dosarul cauzei următoarele:

Pe parcursul derulării inspecției fiscale, reprezentanții .X. au fost informați asupra modului de desfășurare a inspecției fiscale. Astfel, deficiențele constatate au fost cunoscute și din cele 2 verificări efectuate de Curtea de Conturi, ce a vizat perioadele 2007-2008 și 2009-2010 finalizate prin două acte de control care au fost atacate de .X. în instanță.

De altfel, la dosarul cauzei referitor la discuția finală, se regăsește înștiințarea pentru discuția finală care a fost comunicată contribuabilului și înregistrată la .X. în data de 29.09.2014 sub nr. .X., societatea a fost înștiințată că aceasta va avea loc în aceeași dată, la ora 15,00, Directorul general – domnul .X. prezentându-se la data și ora menționată, de organele de inspecție fiscală, ocazie cu care i-au fost înaintate și proiectul Raportului de inspecție fiscală, precum și anexele acestuia, în conformitate cu prevederile art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că reprezentanții .X. nu au solicitat amânarea acestei întâlniri, cunoscând faptul că sumele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale au la bază constatările cuprinse în actele de control încheiate de Curtea de Conturi.

**2.) Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia “[...] organele fiscale au încălcat prevederile art.104 alin.2 din Codul de procedură fiscală [...]”, se retine că potrivit prevederilor art.104 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:**

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

Însă, termenul de 6 luni privind durata efectuării unei inspecții fiscale, prevăzut de art.104 alin.2 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedura fiscală, nu este un termen de decădere, având ca scop minima afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sanctionată cu nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale efectuate, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens.

În ceea ce privește, invocarea faptului că depășirea duratei inspecției fiscale este cauzată de modul de desfășurare a activității de inspecție fiscală este o simpla alegație, câtă vreme contestatarul nu explică în ce au constatat aceste deficiențe privind desfășurarea inspecției, în condițiile în care stabilirea obligațiilor sale fiscale s-a făcut cu respectarea unei proceduri prevăzute de lege, iar împotriva modului de stabilire a acestor obligații poate uza de căile de atac prevăzute de lege, lucru care, de altfel, s-a și întâmplat.

În spetă, din documentele existente rezulta că inspecția fiscală s-a derulat efectiv în perioada 16.05.2012 – 29.09.2014 depășind termenul de 6 luni, dat

fiind perioada mare de verificare, specificul societatii (centrala, sucursale teritoriale), respectiv volumul mare de documente pentru perioada verificată.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că prin acordul nr..X. din data de 15.03.2012 societatea a solicitat amânarea inspecției fiscale din cauza faptului că începând cu data de 12.03.2012 la S.C. .X. S.A. se efectuează de către Curtea de Conturi o acțiune de control.

De asemenea, trebuie subliniat și faptul că termenul prevăzut de lege de 6 luni este unul de recomandare și nu unul sancționator, depășirea acestuia neducând la decăderea din drept a organelor de inspecție fiscală de a finaliza inspecția fiscală.

Astfel, în condițiile în care Decizia de impunere nr.F-MC-.X./30.09.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia în vigoare, inclusiv cele prevazute la art.46 din Codul de procedura fiscală, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile în materie, argumentele contestatarului vădesc o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale în materie.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și a calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Cât privește susținerea potrivit căreia depășirea perioadei de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale a condus la calculul de accesorii în quantum mai mare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală (și în acest caz așa au fost stabilite potrivit reținerilor de la Cap. III lit. A. pct. 3 din prezenta decizie) ca urmare a încadrării unor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, a nedeclarării unor operațiuni economice, a reîncadrării unor tranzacții, după caz, contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**3. Cu privire la invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale de natură impozitului pe profit aferente perioadei 01.01.2006-31.12.2006, în condițiile în care pentru obligațiile fiscale datorate, termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a depus declarația fiscală anuală.

**În fapt,** începând cu data de 16.05.2012, S.C. .X. S.A. a fost supusă unei inspecții fiscale generale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plata a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat. Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-X. în data de 30.09.2014 și emiterea *Deciziei de impunere nr.F-MC-X./30.09.2014 privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.*

Perioada de verificare a impozitului pe profit avizată de organele de inspecție fiscală este 01.01.2006 – 31.12.2010 și s-a realizat conform Avizului de inspecție fiscală nr.F-MC-14/10.02.2012 și Avizului de inspecție fiscală nr.F-MC-13/06.03.2014.

Prin contestația formulată, societatea susține că *“organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să stabilească în sarcina sa obligații fiscale în materie de impozit pe profit aferente anului 2006 întrucât la momentul începerii inspecției fiscale dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2006 era deja prescris”,* înțelegând să invoce prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru debitul suplimentar în cuantum de .X. lei calculat cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2006, precum și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Mai mult, contestatoarea susține că inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.91 alin.1 și alin.4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** potrivit prevederilor art.23 alin.1, alin.2 și art.91 alin.1 și alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"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."**

**"Art. 91 - (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 sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel."**

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată ca aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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 procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea 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.

Or, potrivit art.34 alin.1 lit.b) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*"ART. 34 - Plata impozitului*

*(1) Plata impozitului se face astfel:*

*[...] b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit.a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).[...]*

*(11) Contribuabilii prevăzuți la alin.(1) lit.b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor.[...]"*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă prevăzute în O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul

pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigărele și la gazele naturale din producția internă", referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

*"I. Depunerea declarației.*

*1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*

*a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.*

*Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.*

*b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit.a).*

*La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.*

*În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."*

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit".

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal

(termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2007, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2008.

Mai mult, a interpreta declanșarea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv în funcție de momentul constituirii bazei de impunere la sfârșitul perioadei fiscale, fără luarea în considerare a termenului de declarare a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speța, organele de inspecție fiscală au început la data de 16.05.2012 conform înscrierii în Registrul unic de control la poziția 55, iar între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere cursul prescripției se suspendă conform prevederilor art.95 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anului 2006 înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani, și pe cale de consecință dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale nu este prescris.

În concluzie, debitul suplimentar în cuantum de .X. lei calculat de organele de inspecție fiscală cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2006, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere în cuantum total de .X. lei au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale aplicabile, acestea nefiind prescrise, fapt pentru care pentru aceste obligații bugetare urmează a fi soluționată pe fond contestația.

**4. Referitor la argumentele contestatarii privind controlul desfășurat la nivelul Sucursalei .X.,** organul de soluționare a contestației reține că radierea acestei sucursale în anul 2013 nu are implicații asupra obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente perioadei 2006-2010, întrucât din punct de vedere juridic, efectul radierii din evidența Registrului Comerțului are drept consecință încetarea capacității de folosință și exercițiu a sucursalei, în sensul că nu mai poate emite acte și desfășura activitatea pentru care a fost înmatriculată-autorizată.

Pe cale de consecință, fiind vorba de obligații fiscale datorate pentru perioada în care sucursala agentului economic a desfășurat activitate economică, până la împlinirea termenului de prescripție, organul fiscal are dreptul la efectuarea unei inspecții fiscale și stabilirea obligațiilor fiscale aferente datorate la un contribuabil radiat, ulterior datei radierii. În același sens sunt și opiniile exprimate de direcțiile de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.



**5. Referitor la invocarea nulității actelor administrativ fiscale emise pe numele .X.** în condițiile în care la data emiterii actelor fiscale, respectiv 30.09.2014, Sucursala .X. a devenit subiect de drept distinct, titulară a creanțelor și debitelor aferente patrimoniului dobândit în urma divizării, respectiv .X. SA, nu poate fi reținut argumentul societății contestatăre întrucât conform celor constatate prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere contestată, pentru Sucursala .X. au fost stabilite, la nivel de centrală, obligații fiscale constând în impozit pe profit pe perioada 2006 – 2010, respectiv taxa pe valoarea adăugată pe perioada 2007- 2010.

Astfel, decizia de impunere emisă la nivelul centralei .X. cuprinde obligații fiscale aferente perioadei 2006 – 2010, perioadă în care Sucursala .X. era sediu secundar, așa cum se precizează în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, la pag.4, precum celor stipulate la pag.5 din același act „.X. stabilește impozitul pe profit la nivel central în urma cumulării datelor cuprinse în bilanțele de verificare întocmite de către centrală și sucursalele teritoriale, acestea din urmă neavând personalitate juridică”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționarea a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele de natură procedurală, invocate de contestatară, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. FOND**

### **1.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să evedențieze venituri suplimentare și să colecteze taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care .X. a livrat energie termică către .X. și .X. care nu a ajuns la consumatorii casnici, cât și direct către persoane juridice/non-casnici sub costul de producție, fără respectarea principiilor de eficiență economică prevăzute în condițiile asociate Licenței nr..X./2003 acordată de ANRE pentru producerea de energie termică.

Perioada verificată: 2006 -2010.

**În fapt,** în perioada verificată, .X. a livrat energie termică fie direct, către consumatorul final, fie către Regiile Autonome de Distribuție a Energiei Termice

(RADET) din Bucuresti și .X. care, la rândul lor, o distribuie ulterior, atât către populație, cât și către alți beneficiari (consumatori non-casnici).

Pentru energia termică care ajunge în final la consumatorii non-casnici .X. trebuia să țină cont de prevederile punctului 30 din condițiile asociate Licenței nr..X./12.03.2003 acordată de ANRDE pentru producerea de energie termică.

Prețurile practicate de .X. în relația comercială cu cele două regii .X. și .X. au fost sub costurile de producție, fiind stabilite la nivelul celor menționate în deciziile ANRDE emise pentru energia termică destinată populației.

Ca urmare, s-a efectuat un control inopinat la .X. în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. .X./24.04.2014 prin care s-au stabilit cantitățile de energie termică livrată de .X. care nu au ajuns la consumatorii casnici.

În ceea ce privește .X. din situația prezentată de regie la solicitarea organelor de inspecție fiscală s-au stabilit cantitățile de energie termică livrată de .X. care nu au ajuns la consumatorii casnici.

Costurile medii unitare pentru energia termică au fost comunicate de reprezentanții .X. prin adresa nr. .X. /20.03.2014 pentru cea produsă în centralele termice din .X. și prin adresa nr..X./11.07.2014 pentru cea produsă în centralele termice din .X.. Pentru conversia Gigacalorie – Gigajoul echivalența este  $1 \text{ GJ} = 0.2388 \text{ Gcal}$ , respectiv  $1 \text{ Gcal} = 4,1868 \text{ GJ}$ .

De asemenea, au fost calculate prețurile medii anuale utilizate de .X. în cazul livrărilor efectuate către .X. și .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală având în vedere că nu au fost respectate principiile de eficiență economică în cazul energiei termice care nu ajunge în final la consumatorii casnici, prin estimare, utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului, au stabilit venituri neevidențiate în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-au constatat cazuri asemănătoare și în cazul livrării directe de către .X. către consumatori persoane juridice/non-casnici.

Astfel, în baza art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.65.1 lit.a) și pct.65.2 din HG nr.1050/2004 coroborate cu OMFP nr.3389/2011, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea veniturilor nerealizate ca urmare a vânzării sub prețul de producție către consumatori persoane juridice/non-casnici în cuantum de .X. lei.

Per total perioadă verificată au fost stabilite venituri impozabile în sumă totală de **.X. lei**, pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar, precum și accesorii aferente.

De asemenea, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei** aferentă veniturilor din diferențe de preț stabilit suplimentar, precum și accesorii aferente.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

*“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.134 alin.(2) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată”,*

Și art.137(1) din Codul fiscal, potrivit căruia:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: **apentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;**”.*

Față de prevederile legale de mai sus baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului

De asemenea, potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un*

scop economic sau **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, de societăți independente.

Conform prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) *Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:*

a) *în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);*

**b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”,**

De asemenea, potrivit prevederilor pct.65.1 și pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

**a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;**

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

**Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că estimarea se aplică și în situația în care au fost depuse declarații dar nu se poate stabili baza de impunere cum este cazul societății contestată.

Totodată, potrivit prevederilor pct.1.4 din Anexa 1 la OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, întrucât baza impozabilă este stabilită prin estimare organele de inspecție fiscală au aplicat:

„1.4. *Metoda produsului/serviciului și a volumului.*

*Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.”*

**În ce privește impozitul pe profit** organul de soluționare a contestației reține că în perioada verificată, .X. a vândut energie termică, atât către .X. și .X. care nu a ajuns la consumatori casnici, cât și direct către persoane juridice/consumatori non-casnici la prețuri mai mici decât prețul de producere a energiei termice. .X. produce energie termică în baza Licenței nr..X./12.03.2003 și a Condițiilor asociate Licenței nr..X. pentru producerea de energie electrică.

La art.30 din Condițiile asociate Licenței nr..X. pentru producerea de energie electrică se prevede *”Titularul Licenței va desfășura activitățile autorizate prin Licență pe baza principiilor de eficiență economică și având ca obiectiv reducerea costurilor de producție a energiei termice”*.

Vânzarea energiei termice s-a efectuat către .X. în baza Contractelor nr. .X./2005, nr. .X./2007 și nr. .X./2009 în care la art.10, se prevede că tarifele de decontare a energiei termice și a apei de adaos sunt prevăzute în anexa 7, respectiv anexa 10 la contract. Din anexa 7, respectiv anexa 10 la contracte și la actele adiționale ale acestora se prevede că tarifele sunt cele în vigoare la data livrării aprobate de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRDE) fiind menționate deciziile ANRDE în care sunt prevăzute prețurile și tarifele de vânzare.

Vânzarea energiei termice către .X. s-a efectuat în baza Contractului nr. .X./2005 și actele adiționale nr. .X./2006, nr. .X./2007, nr..X./2008 nr..X./2009 în care, la art.9, respectiv art.10 se prevede că tarifele de decontare a energiei electrice și a apei de adaos sunt prevăzute în anexa 9 respectiv anexa 10 la contract. Din anexa, respectiv anexa 10 la contracte se prevede că tarifele sunt cele în vigoare la data livrării aprobate de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRDE) fiind menționate deciziile ANRDE în care sunt prevăzute prețurile și tarifele de vânzare.

Prin Deciziile ANRDE privind aprobarea prețurilor practicate în sectorul energiei termice de către .X. se aprobă prețurile reglementate, exclusiv TVA,

pentru activitatea de producere pe bază de gaze naturale și păcură a energiei termice sub formă de apă fierbinte sau abur destinată atât agenților economici și furnizorilor locali cât și populației, precum și prețurile pentru energia termică vândută pe bază de contract pentru acoperirea consumului propriu tehnologic al rețelelor electrice de distribuție.

Ca urmare, .X. a livrat energie termică către cele două regii care nu a ajuns la consumatorii casnici, precum și direct către persoane juridice/consumatori non-casnici la prețurile stabilite prin Deciziile ANRDE pentru vânzarea de energie termică pe baza contractelor reglementate la prețuri mai mici decât prețurile de producție, consecința fiscală fiind nerealizarea de venituri.

Organul de soluționare a contestației reține că în cazul contractelor de furnizare a energiei termice încheiate cu .X. și cu .X. acestea au avut la bază deciziile ANRDE.

Astfel, în cazul contractelor încheiate în perioada 2005 – 2008 acestea au avut la bază Decizia ANRDE nr.4 din 12 ianuarie 2000 pentru aprobarea contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată, în care la art.8-10 se prevede:

*“ART. 8*

*Condițiile de măsurare/determinare a cantităților de energie termică vândute și a puterilor termice maxime absorbite sunt prevăzute în anexa nr. 8.*

*Tariful pentru energia termică. Modalități și condiții de plată*

*ART. 9*

***Tariful pentru energia termică se stabilește ținându-se seama de prevederile art. 8 și va respecta dispozițiile legale. Tariful în vigoare la data încheierii contractului este prevăzut în anexa nr. 9.”***

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.13 și art.15 din Legea serviciului public de alimentare cu energie termică nr.325/2006, conform căroră:

*“ART. 13*

*Autoritățile de reglementare competente pentru serviciul de alimentare cu energie termică sunt A.N.R.S.C. și/sau A.N.R.E., după caz.*

*[...]*

*ART. 15*

***(1) În domeniul energiei termice, A.N.R.E. acordă licențe și aprobă reglementări tehnice și comerciale conform atribuțiilor stabilite prin Legea energiei electrice nr.318/2003 pentru activitatea de producere a energiei termice în cogenerare, destinată serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat.***

***(2) A.N.R.E. elaborează prevederile specifice activității de producere a energiei termice în cogenerare, pentru a fi incluse în:***

*- regulamentul-cadru al serviciului public de alimentare cu energie termică, elaborat de A.N.R.S.C.;*

- caietul de sarcini-cadru pentru concesionarea serviciului public de alimentare cu energie termică prin SACET, elaborat de A.N.R.S.C.

(3) A.N.R.E. avizează prevederile specifice activității de producere a energiei termice în cogenerare, incluse în regulamentul-cadru al serviciului public de alimentare cu energie termică și în caietul de sarcini-cadru pentru concesionarea serviciului public de alimentare cu energie termică prin SACET.”

și art.11 alin.(2) lit.(b-j) din Legea energiei electrice nr.318/2003, care stipulează:

**“(2) ANRE este abilitată cu următoarele competențe și atribuții:**

**[...]**

b) acordă, modifică, suspendă sau retrage autorizațiile și licențele pentru agenții economici din sectorul energiei electrice, inclusiv pentru producătorii de energie termică produsă în cogenerare, precum și pentru cei care vor apărea ca urmare a deschiderii pieței de energie electrică;

**c) elaborează și aprobă metodologiile de calcul necesare stabilirii prețurilor și tarifelor;**

d) stabilește tarifele aplicabile consumatorilor captivi;

e) stabilește prețurile și tarifele practicate între agenții economici din cadrul sectorului energiei electrice, tarifele pentru serviciile de sistem, de transport și de distribuție a energiei electrice, prețurile și tarifele practicate pentru activitățile și serviciile aferente producerii energiei termice în cogenerare;

f) stabilește contractele-cadru de furnizare, precum și cele dintre agenții economici privind vânzarea, achiziția, transportul, serviciul de sistem și distribuția energiei electrice, precum și cele de vânzare a energiei termice produse în cogenerare;

g) elaborează regulamentul de furnizare a energiei electrice la consumatori, care se aprobă prin hotărâre a Guvernului;

h) stabilește cerințe, criterii și proceduri pentru eligibilitatea consumatorilor de energie electrică și acreditează consumatorii eligibili;

i) aprobă reglementări tehnice și comerciale pentru agenții economici din sector;

**j) exercită controlul cu privire la respectarea de către agenții economici din sectorul energiei electrice a reglementărilor emise, a sistemului de prețuri și tarife în vigoare și aplică sancțiuni în cazul nerespectării acestora”, ANRE este autoritatea competentă pentru serviciul de alimentare cu energie termică, având ca atribuții în acordarea licențelor și elaborarea și aprobarea metodologiilor de calcul necesare stabilirii prețurilor și tarifelor.**

Această obligație este statuată la art.30 din Condițiile asociate Licenței nr..X./12.03.2003 pentru producerea de energie termică unde se prevede că **”Titularul Licenței va desfășura activitățile autorizate prin Licență pe baza principiilor de eficiență economică și având ca obiectiv reducerea costurilor**

de producție a energiei termice”, respectiv vânzarea energiei termice să aibe loc în conformitate cu prevederile legale incidente, mai precis livrările către consumatorii casnici la prețurile reglementate de ANRE, iar livrările de energie termică către alți consumatori decât consumatorii casnici la prețuri negociate care să acopere cel puțin prețul de producție al energiei termice.

Astfel, se reține că prețurile de livrare a energiei termice către populație sunt cele stabilite de ANRE însă, livrarea de energie termică ce are ca destinatari alți consumatori decât cei casnici se efectuează la prețuri de piață, negociate, neputând fi aplicabile prețurile de pe piața reglementată.

Ca urmare, rezultă că prin livrarea de agent termic către alți consumatori decât cei casnici la prețuri reglementate de ANRE - autoritatea în materie -, în perioada 2006 – 2010, precum și către .X. și .X. pentru cantitățile care nu au ajuns la consumatorii casnici, în perioada 2006 – 2008, la prețuri reglementate societatea nu a evidențiat veniturile ce ar fi trebuit realizate, reprezentând diferența dintre prețul de vânzare de pe piața reglementată, mai mic și prețul de producție.

Conform prevederilor art.210 alin.(3) și art.214 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada 2006 - 2009:

“ART:210

*(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.*

*Venituri din vânzări de bunuri*

*214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.*

*(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

*a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

*b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și*

*c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”*

În același sens sunt și prevederile art.254 și art.258 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2010.



Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare pentru livrările de energie termică către .X. și .X. care nu a ajuns la consumatorii casnici, pe perioada 2006 – 2008 și pentru livrările directe de energie termică către persoane juridice consumatori non-casnici pe perioada 2006 – 2010.

**Însă, în ceea ce privește livrările de energie termică către .X. și .X. pe perioada 2009 – 2010**, se reține că încheierea contractelor de livrare între .X. și cele două regii a avut la bază Ordinul ANRDE nr.50 din 3 aprilie 2009 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice produse de operatorii economici aflați în competența de reglementare a ANRE, prin care la art.10 se prevede:

*“(1) Prețul de contract pentru energia termică vândută pe baza prezentului contract este prevăzut în anexa nr. 10. **[Pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE pentru centrala/centralele electrice de cogenerare ale vânzătorului prevăzute în anexa nr. 2. Pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor direcți de energie termică, prețul de contract se stabilește prin negociere între părțile contractante]***

*(2) Prețul de contract pentru energia termică vândută destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET se modifică prin act adițional la data intrării în vigoare a unui nou preț de producere a energiei termice, aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE, pentru centrala/centralele electrice de cogenerare ale vânzătorului prevăzute în anexa nr. 2.*

*(3) Cumpărătorul nu poate refuza semnarea actelor adiționale inițiate de vânzător pentru modificarea prețului de contract în condițiile prevăzute la alin. (2)”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru energia termică vândută în baza contractelor încheiate cu .X. și .X., în perioada 2009 – 2010, care este destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE pentru centrala/centralele electrice de cogenerare ale vânzătorului prevăzute, iar pentru energia termică destinată consumatorilor direcți de energie termică, prețul de contract se stabilește prin negociere.

Ca urmare, se reține că pentru toți consumatorii racordați la SACET prețul de livrare a energiei termice este cel stabilit de ANRE – autoritatea competentă în materie, actul normativ nefăcând diferența între consumatori casnici și consumator non-casnici.

În același sens este și adresa nr.4665/03.11.2011 prin care ANRE precizează că nu face distincție între tipurile/natura consumatorilor de energie termică, însă, în continuare se precizează **“Conform prevederilor art.10 din contract pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE [...]. Pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor direcți de energie termică, prețul de contract se stabilește prin negociere între părțile contractante”**.

Organul de soluționare a contestației reține că .X. a încheiat Contractul nr. .X./2009 cu .X. și actul adițional nr. .X./2009 la Contractul nr. .X./2005 cu .X. în baza unui act administrativ obligatoriu pentru contestatară, respectiv Contractul cadru aprobat prin Ordinul ANRDE nr.50/2009, ordin care stabilește că pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de Președintele ANRE.

În același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr. .X./2013 în dosarul nr. .X./X./2012, menținută în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia civilă nr. .X./19.03.2015 având ca obiect acțiunea promovată de .X. împotriva actelor de control ale Curții de Conturi prin care s-au stabilit că pentru energie termică care ajunge în final la consumatorii non-casnici .X. trebuia să țină cont de prevederile pct.30 din Condițiile asociate Licenței nr..X./12.03.2003 acordată .X. de ANRE pentru producerea de energie termică, prețurile practicate de .X. în relația comercială cu cele două regii fiind sub costurile de producție, instanța reținând următoarele: *„pe de o parte se reține obligația reclamantei de a stabili un preț de contract egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de Președintele ANRE rezultă dintr-un act administrativ cu caracter normativ emis de către o autoritate care nu este parte în acest dosar, actul respectiv nefiind anulat sau revocat.*

*Astfel potrivit prevederilor art. 10 din ordinul ANRDE nr.50/2009 :*

*“(1) Prețul de contract pentru energia termică vândută pe baza prezentului contract este prevăzut în anexa nr. 10. [Pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE pentru centrala/centralele electrice de cogenerare ale vânzătorului prevăzute în anexa nr. 2. Pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor direcți de energie termică, prețul de contract se stabilește prin negociere între părțile contractante]*

*(2) Prețul de contract pentru energia termică vândută destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET se modifică prin act adițional la data intrării în vigoare a unui nou preț de producere a energiei*

termice, aprobat prin decizie emisă de președintele ANRE, pentru centrala/centralele electrice de cogenerare ale vânzătorului prevăzute în anexa nr. 2.

(3) Cumpărătorul nu poate refuza semnarea actelor adiționale inițiate de vânzător pentru modificarea prețului de contract în condițiile prevăzute la alin. (2).

[...]

**Din art.10 rezultă că prețul se referă la consumatorii de energie termică racordați la SACET, fără să se facă distincția între populație și alți consumatori.**

[...] Ordinul Președintelui ANRDE nr.50/2009, mai sus menționat este emis în aplicarea ambelor legi (Legea energiei electrice nr.13/2007 și Legea serviciului de alimentație publică nr.325/2006)

[...]

Potrivit dispozițiilor art.40 alin.6 din Legea nr.325/2006 „(6) Prețul energiei termice produse în cogenerare, destinată SACET, se aprobă prin decizie a președintelui A.N.R.E., [...], iar conform art.1 alin.2 din aceeași lege “Prevederile prezentei legi se aplică serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat, înființat și organizat la nivelul comunelor, orașelor, municipiilor sau județelor, indiferent de mărimea acestora”.

**Se constată că dispozițiile alin.6 al art.40 se referă la energia termică produsă în cogenerare destinată SACET și nu la cea produsă în cadrul activităților desfășurate la nivelul unităților administrativ-teritoriale [...].**

**Articolul mai sus menționat nu face distincție între consumatorii casnici și ceilalți consumatori racordați la SACET.[...].”**

Curtea constată că în speță pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor de energie termică racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin ordin emis de președintele ANRE, act legislativ care nu face distincție între consumatorii casnici și ceilalți consumatori racordați la SACET.

Astfel, se reține că, contractele încheiate de .X. cu .X. și .X., pentru perioada 2009 – 2010 au avut la bază un act administrativ obligatoriu pentru contestatară, respectiv Contractul cadru aprobat prin Ordinul ANRDE nr.50/2009, ordin care stabilește că pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de Președintele ANRE.

Având în vedere cele de mai sus se va admite parțial contestația și se va anula decizia de impunere pentru obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente calculate pe perioada 2009 – 2010 pentru veniturile stabilite suplimentar ca urmare a practicării prețurilor reglementate în relația cu .X. și cu .X..

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia veniturile estimate în sumă de .X. lei includ și veniturile în suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei –diferențe de preț facturate de societate către consumatori persoane juridice/consumatori non-casnici înregistrate în contabilitate prin nota contabilă nr. .X./31.07.2012;

- .X. lei - diferențe de preț facturate de societate către .X. înregistrate în contabilitate prin nota contabilă nr. .X./01.08.2012, facturate pentru a pune în practică prevederile Deciziei nr. .X./2009 a Curții de Conturi a României și care au fost impozitate de societate în anul 2012, se reține că societatea se referă la diferențe de venituri facturate consumatorilor non-casnici în anul 2012, dar care sunt aferente perioadei 2007 – 2008 conform prevederilor Deciziei nr. .X./2009 a Curții de Conturi a României, însă anul 2012 excede perioadei verificate de organele de inspecție fiscală, astfel că nu poate fi reținut acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală în mod abuziv au invocat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea a vândut energie termică la un preț reglementat pe piața nereglementată astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat vânzarea de energie termică, cu excepțiile anterior reținute.

În ceea ce privește argumentele contestatarei cu privire la aplicarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale privind estimarea bazei de impunere acestea nu sunt reținute de organul de soluționare a contestației având în vedere că potrivit prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, obligațiile datorate bugetului de stat corespunzătoare se stabilesc prin estimare.

De asemenea, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat metoda prevăzută de OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, întrucât acest act normativ era în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, fiind dat în aplicarea prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, se reține că urmare a reîncadrării tranzacției privind vânzarea de energie termică către persoane juridice/consumatori non-casnici pe perioada 2006 – 2010 și către .X., respectiv .X. care nu a fost distribuită către consumatorii casnici pe perioada 2006-2008, au fost stabilite venituri impozabile suplimentare din livrarea de energie termică la prețuri de livrare mai mici decât costul mediu unitar anual de producție.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile în România** cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) **operațiunile care**, în sensul art. 128 - 130, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**”.*

Ca urmare, livrarea de bunuri reprezintă operațiune impozabilă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce reprezintă **contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului**, beneficiarului sau a unui terț.

Prin livrarea de energie termică, direct către persoane juridice non-casnici, respectiv pentru cantitățile de energie termică livrate către .X. și .X. care nu au ajuns la consumatorii casnici, având în vedere că ANRE - autoritatea competentă în materie, stabilește prețurile de pe piața reglementată, respectiv pentru energia termică destinată consumatorilor casnici, societatea avea obligația să emită facturi și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă, exigibilitatea intervenind la data livrării bunurilor.

Având în vedere prevederile legale privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, invocate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară aferentă veniturilor stabilite suplimentar.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu diferența de venituri stabilită suplimentar, prin estimare.

În același sens sunt și prevederile Directivei 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care, la art.77 precizează *“Pentru prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, în conformitate cu articolul 27, **baza de impozitare este reprezentată de valoarea de piață a serviciului prestat**”, iar la art.72 prevede că *“În sensul prezentei directive, "valoare de piață" înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator**

*independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.*

**Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, "valoarea de piață" înseamnă:**

**(1) pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării".**

Invocarea prevederilor art.73 din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea a efectuat livrări la prețuri mai mici decât costul de producție pentru consumatori non-casnici, alții decât populația, pentru același tip de bunuri, în speță neajustându-se baza de impozitare a taxei în sensul diminuării acesteia cu anumite elemente din contrapartida obținută ci a avut loc majorarea acesteia cu diferența de preț dintre costul de producție unitar mediu anual și prețul de livrare unitar mediu anual către consumatori non-casnici, mai mic. Așa cum s-a precizat mai sus în speță sunt incidente prevederile art.77 din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006.

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia la momentul facturării diferențelor de preț .X. a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având loc o dublă colectare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu poate fi reținută având în vedere că societatea a facturat diferențele de preț către consumatorii non-casnici în anul 2012, așa cum s-a analizat la impozitul pe profit din prezenta decizie, perioadă care excede perioadei verificate 2007 – 2010.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de energie termică către .X. și către RADET .X., prin SACET, care nu a ajuns la consumatorii casnici, în perioada 2009-2010, așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie nu se justifică stabilirea de venituri suplimentare conform prevederilor art.10 din Ordinul nr.50/2009 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice produse de operatorii economici aflați în competența de reglementare a ANRE.**

Pe cale de consecință, nu se justifică nici taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în considerarea faptului că pentru perioada 2009 -2010 contractele încheiate de .X. cu .X. și .X., au avut la bază un act administrativ obligatoriu pentru contestatară, respectiv Contractul cadru aprobat prin Ordinul ANRDE nr.50/2009, ordin care stabilește că pentru energia termică vândută care este destinată consumatorilor racordați la SACET, prețul de contract este egal cu prețul de producere a energiei termice aprobat prin decizie emisă de Președintele ANRE.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

- **respinge contestația** formulată de .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

- **admite parțial contestația** formulată de .X. și se va anula în mod corespunzător Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de .X., reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

**2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând penalități aferente plății cu întârziere de către .X. și .X. a contravalorii energiei termice livrată de .X.,** cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent veniturilor din penalități pentru neplata la termen a facturilor în cuantumul stabilit la inspecția fiscală în condițiile în care, cotele procentuale privind penalitățile sunt stabilite prin decizii ale organelor competente în materie, respectiv ANRDE, iar pe anul 2008, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere cota procentuală de calcul a penalităților contractuale stabilită prin procesul verbal de soluționare pe cale amiabilă a neînțelegerilor dintre părți.

Perioada verificată: 2006-2010.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând penalități aferente sumelor neachitate la scadență de către .X. și .X., pentru livrările efectuate în baza Contractelor nr. .X./2005 și nr. .X./2007 în cazul .X., respectiv Contractul nr. .X./2005 în cazul .X., diminuate cu suma de .X. lei reprezentând penalități facturate de .X. în anul 2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația veniturilor suplimentare reprezentând penalități aferente plăților cu întârziere efectuate de .X. și .X. pentru energia termică livrată de .X. **în perioada 01.01.2006-31.12.2009** și au stabilit, conform prevederilor art.11 alin.1), art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pct.12 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.36 alin.1, pct.180 alin.(2) și (3), pct.256 alin.(1) lit.e) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, că societatea avea obligația includerii în categoria **veniturilor impozabile** pentru fiecare perioadă fiscală de calcul a impozitului pe profit a sumei de **.X. lei**.

**În drept**, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

*“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, de societăți independente.



Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că .X. a livrat energie termică către .X. în baza **Contractului nr. .X./2005** prin care, părțile au stabilit că pentru neplata la termen a contravalorii energiei termice livrate, .X. va plăti penalități de întârziere, astfel:

La art.22 alin.(1) lit.a) din Contractul nr. .X./2005, în vigoare pe o perioadă de 2 ani de la data semnării, respectiv 07.04.2005, se prevede „perceperea de penalități de întârziere egale cu 0,06% pe zi de întârziere conform Ordinului ANRE nr.22/21.08.2002”.

Față de prevederile contractuale mai sus prezentate reiese că **în cazul Contractului de furnizare a energiei termice nr. .X./2005 încheiat cu .X.**, părțile au stabilit penalități pentru neplata la termen a contravalorii energiei termice livrate de .X. în cotă procentuală de 0,06% în condițiile în care cota minimă prevăzute de autoritatea în domeniu, respectiv ANRDE, prin Decizia nr. .X./2000 s-a reglementat perceperea de penalități pentru neplata la termen de către beneficiar a energiei termice livrate în procent de 0,2%-0,3%.

Conform Anexei 1 „*CONTRACT-CADRU de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .... din data .....*” din Decizia nr.4/2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată, la art.20 alin.(1) lit.a) se prevede:

*„Neachitarea contravalorii facturii de către cumpărător în termen de 5 zile lucrătoare de la data limită de plată conform art.12 atrage după sine:*

**a) perceperea de penalități de [0,2 - 0,3%] pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi după expirarea termenului de plată și până la achitarea ei. Penalitățile nu se capitalizează, iar valoarea totală a acestora nu poate depăși valoarea facturii;”**

Organul de soluționare a contestației reține că în cazul Contractului nr. .X./2005, încheiat cu .X., în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri din penalități în cotă de 0,2% așa cum prevede Decizia nr. .X./2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată.

**În ceea ce privește Contractul nr. .X./2007** încheiat cu .X., la art.22 alin.(1) lit.a) din contract, în vigoare pe perioada 01.10.2007 – 31.12.2011, se prevede **„perceperea de penalități de întârziere egale cu 0,1% din valoarea neachitată a facturii pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi după data scadenței, similar cu procentul majorărilor de întârziere pentru neplata obligațiilor la bugetul de stat”.**

Se reține că încheierea contractului a avut la bază Decizia nr. .X./2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice

din sistemele de alimentare centralizată care, în Anexa 1 prevede perceperea de penalități de 0,2%-0,3%.

De asemenea, prin Procesul verbal din data de 19.09.2007 privind soluționarea pe cale amiabilă a neînțelegerilor apărute la negocierea clauzelor Contractului de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .X./2007, la pct.1 sunt inserate aceleași prevederi cu cele de la art.22 alin.(1) lit.a) din Contractul nr.1/2007.

Prin Decizia ANRDE nr..X./28.09.2007 se decide că „*Art.22 lit.a) și art.25 pct.3 din propunerea de contract de vânzare-cumpărare nr. .X./2007 rămân în forma conciliată între părți prin Procesul verbal de conciliere nr. .X. din 21.09.2007*” avându-se în vedere prevederile Deciziei nr. .X./2000 de aprobare a Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată și prevederile Ordinului Președintelui ANRDE nr.31/06.11.2002 pentru aprobarea neînțelegerilor apărute la încheierea contractelor în sectorul energiei electrice și termice și, ținându-se cont de Procesul verbal încheiat la data de 19.09.2007 și de Procesul verbal de conciliere nr.1782 din 21.09.2007 privind soluționarea pe cale amiabilă a neînțelegerilor apărute la negocierea clauzelor Contractului de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .X./2007, de unde reiese că procentul pentru perceperea penalităților contractuale ca urmare a neachitării la termen a datoriilor de către client este 0,1%.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în cazul **Contractului de furnizare a energiei termice nr. .X./2007 încheiat cu .X.**, s-au stabilit venituri suplimentare din penalități avându-se în vedere cota de 0,1%, cotă stabilită atât prin contract, cât și prin Procesul verbal din data de 19.09.2007 privind soluționarea pe cale amiabilă a neînțelegerilor apărute la negocierea clauzelor Contractului de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .X./2007 și Decizia ANRDE nr..X./28.09.2007, diferit de procentul prevăzut în Decizia nr. .X./2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată de 0,2%.

Totodată, prin Decizia Curții de Conturi nr. .X./2012 ce a vizat verificarea societății pe perioada 2009 – 2011, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile Deciziei nr. .X./2000 în ceea ce privește procentul de calcul al penalităților și s-a dispus măsura de intrare în legalitate privind perceperea de penalități pentru neplata la termen a facturilor.

Prin Sentința civilă nr. .X./23.04.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. în soluționarea acțiunii formulate de .X. împotriva Deciziei nr..X./2012 a Curții de Conturi, menținută în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție s-a admis în

parte acțiunea societății, cu privire la cota procentuală de 0,1% prevăzută în Contractul nr. .X./2007 și menținută prin Decizia ANRDE .X./28.09.2007, reținându-se „Curtea constată că nu poate fi reținută în sarcina reclamantei fapta de încălcare a dispozițiilor contractului cadru adoptat de ANRE prin Decizia nr. .X./2000 în condițiile în care prin Decizie obligatorie cei doi contractanți ANRE au stabilit că propunerea din art.22 lit-a), care contravine contractului cadru, este cea stabilită prin procesul verbal de soluționare pe cale amiabilă a neînțelegerilor.

*Cu privire la contractul .X./2005 încheiat cu .X., nu se rețin motive de nulitate a actelor administrative contestate, nefiind invocate motive de fapt sau de drept de către reclamantă”.*

Ca urmare, având în vedere că în subsolul Decizie .X./2000, printr-o Notă se precizează faptul că procentele prevăzute prin Decizia nr..X./2000, sunt, după caz, opționale sau reprezintă rezultatul negocierilor între părțile contractante, precum și Procesul verbal din data de 19.09.2007 privind soluționarea pe cale amiabilă a neînțelegerilor apărute la negocierea clauzelor Contractului de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .X./2007 și Decizia ANRDE nr..X./28.09.2007 organul de soluționare a contestației reține că, în cazul Contractului nr. .X./2007, societatea avea obligația să evedențieze venituri din penalități stabilite în cotă de 0,1% din valoarea datorată facturilor neachitate de .X., în condițiile în care Deciza ANRE .X./2007 nu a fost anulată/desființată în condițiile legii.

Astfel, în cazul Contractului nr. .X./2007, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat venituri din penlități în cota procentuală de 0,1% pe anii 2007 și 2009.

În ceea ce privește anul 2008, prin adresa nr. .X./02.04.2015 ,dată ca răspuns la adresa DGSC nr..X./18.03.2015, organele de inspecție fiscală precizează „Conform anexei nr.32 a RIF, situația pe ani se prezintă astfel:

- în anii 2007 și 2009, în cazul facturilor aferente contractului .X./2007 a fost luat în calculul penalităților procentul corect de 0,1 %;

- în anul 2008, în cazul facturilor aferente contractului 1/2007 a fost luat în calcul, în mod eronat procentul aferente contractului 1/2005 în valoare de 0,2%; anexă situația corectă pentru Calcul penalități RADET pe perioada 01.01.2008 – 30.12.2008 (Contract .X./2005 și .X./2007) – anexa.1

*Pe cale de consecință, veniturile suplimentare reprezentând penalitățile aferente sumelor neachitate la scadență de .X. și .X., pentru livrările efectuate în baza contractelor .X./2005 și .X./2007 în cazul .X., respectiv contractul .X./2005 în cazul .X., vor avea valoarea totală de .X. lei, conform anexei nr.2”.*

Față de cele de mai sus reiese că organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile din penalități în cazul Contractului nr. .X./2007, pe anul 2008, aplicând

cota procentuală de 0,1%, diminuând astfel veniturile totale din penalități de la suma de .X. lei stabilită prin raportul de inspecție fiscală, din care se scad penalitățile facturate în anul 2010 în sumă de .X. lei, la suma de .X. lei din care se scad penalitățile facturate în anul 2010 în sumă de .X. lei, rămânând suma totală de .X. lei, raportat li la reținerile din Sentința civilă nr..X./23.04.2013 emisă de Curtea de Apel .X. în soluționarea acțiunii formulate de .X. împotriva Deciziei nr..X./2012 a Curții de Conturi prin care s-a admis acțiunea societății cu privire la cota procentuală de 0,1% prevăzută în Contractul nr. .X./2007 și menținută prin Decizia ANRDE .X./28.09.2007.

**În ceea ce privește Contractul nr. .X./2005** încheiat cu .X. valabil pe anul 2005, prelungit prin actele adiționale nr. .X./2007, nr. .X./2008, nr. .X./2009 și nr. .X./2010, la art.20 părțile au stabilit că pentru neplata la termen a contravalorii energiei termice livrate, .X. va achita penalități de întârziere în procent de 0,06% din valoarea neachitată pe fiecare zi de întârziere.

Conform Anexei 1 „*CONTRACT-CADRU de vânzare-cumpărare a energiei termice din sisteme de alimentare centralizată nr. .... din data .....*” din Decizia nr. .X./2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată, la art.20 alin.(1) lit.a) se prevede:

*„Neachitarea contravalorii facturii de către cumpărător în termen de 5 zile lucrătoare de la data limită de plată conform art.12 atrage după sine:*

**a) perceperea de penalități de [0,2 - 0,3%] pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi după expirarea termenului de plată și până la achitarea ei. Penalitățile nu se capitalizează, iar valoarea totală a acestora nu poate depăși valoarea facturii;”**

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în cazul Contractului nr. .X./2005, încheiat cu .X., organele de inspecție fiscală au stabilit venituri din penalități în cotă de 0,2% așa cum prevede Decizia nr. .X./2000 pentru aprobarea Contractului-cadru de vânzare-cumpărare a energiei termice din sistemele de alimentare centralizată, respectarea acesteia fiind confirmată și de către Curtea de Conturi și menținută de instanța judecătorească.

Totodată, se reține că prin Decizia Curții de Conturi nr. .X./2012 ce a vizat verificarea societății pe perioada 2009 – 2011, s-a constatat că, în cazul Contractului nr. .X./2005 încheiat cu .X. prin care s-au negociat penalități de 0,06% din valoarea facturilor neachitate la termen nu au fost respectate prevederile Deciziei nr. .X./2000 care prevede penalități în cotă de 0,2% dispunându-se măsura de intrare în legalitate privind perceperea de penalități pentru neplata la termen a facturilor prin extinderea verificărilor la nivelul sucursalelor.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de suma de .X. lei, reprezentând penalități aferente facturilor neachitate la termen în cursul anilor 2006 – 2010, înregistrate ca venituri în perioada 2009 și 2011-2013, prin adresa nr.88985/09.12.2014 organele de inspecție fiscală precizează că la estimarea veniturilor din penalități nu au ținut cont de înregistrarea acestora având în vedere că „*la momentul obținerii unor hotărâri judecătorești executorii societatea a evidențiat venitul ca fiind cert, fiind supus ulterior impozitării*”.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

- **respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei facturată în anul 2010);**

- **admite contestația pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).**

**3. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, stabilite la Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la estimarea veniturilor și stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată efectuată de organele de inspecție fiscală în condițiile în care sucursala nu a emis facturi și nu a evidențiat veniturile și taxa pe valoarea adăugată colectată din livrările de apă potabilă către SC .X. SRL.**

Perioada verificată:

pentru impozitul pe profit:01.04.2006 – 31.03.2007;

pentru taxa pe valoarea adăugată: 01.01.2007 – 31.10.2010.

În fapt, prin Procesul verbal încheiat la data de 27.03.2014 la .X. - Sucursala .X. .X. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a constatat că sucursala a livrat o cantitate de 10.000 mc apă potabilă, la prețul de 2 lei/mc, inclusiv TVA, către SC .X. SRL din .X. – punct de lucru .X., în baza Contractului de prestări servicii nr. .X./16.05.2006, în perioada 01.04.2006 – 31.03.2007, fără a evidenția venitul încasat.

În baza OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au aplicat metoda serviciului și a volumului și au estimat venitul brut neevidențiat în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că sucursala nu a înregistrat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă veniturilor neevidențiate de Sucursala .X., în perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, astfel:

- .X. lei pe perioada 01.01.2007 – 31.03.2007;
- .X. lei - TVA colectată suplimentar lunar în perioada 01.04.2007 – 31.10.2010, fiind stabilită astfel:
  - 01.04.2007 - 31.12.2007 43 lei;
  - 01.01.2008 - 31.12.2008 46 lei;
  - 01.01.2009 – 31.12.2009 35 lei;
  - 01.01.2010 – 31.12.2010 74 lei.

De asemenea, pe perioada 2006-2010 Sucursala .X. .X. a fost verificată și de Garda Financiară Secția .X. care, prin Procesul verbal nr. .X./21.01.2011 a constatat că sucursala a livrat apă potabilă pentru producerea de betoane către SC .X. SRL din .X. – punct de lucru .X., atât în baza Contractului nr. .X./16.05.2006, cât și ulterior, în perioada 01.04.2007 – 31.10.2010 în care nu a fost încheiat contract cu acest client. Ca urmare, organele de control au estimat veniturile ce trebuiau înregistrate de sucursala, fără să stabilească taxa pe valoarea adăugată aferentă.

**În drept, pentru impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Conform prevederilor art.67 alin.1 - alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

*(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi : (...)*

**b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

*(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. (...)*”

coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: (...)*

*a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;[...]*

*65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.*

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care societatea nu a făcut dovada înregistrării în contabilitate a documentelor din care să rezulte livrarea de apă potabilă conform celor stabilite prin contractul de prestări servicii încheiat între părți, organele de inspecție fiscală au obligația legală de a determina baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate situației de fapt.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile prevederile art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de la beneficiar.

Din constatări reiese că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor neevidențiate având în vedere cantitatea de apă potabilă de 10.000 mc și prețul de 1.68 lei/mc, fără TVA, prevăzute în contractul de prestări servicii în perioada 01.04.2006 – 31.03.2007, către SC .X. SRL având în vedere că sucursala nu a întocmit și nu a emis facturi pentru livrările efectuate conform contractului.

Astfel, conform prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Având în vedere prevederile art.210 alin.(3) și art.214 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada verificată:

“ART:210

*(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.*

*Venituri din vânzări de bunuri*

**214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.**

*(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

*a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

*b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și*

*c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”*

Se reține că veniturile rezultate dintr-o tranzacție sunt determinate printr-un acord între vânzător și cumpărător, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale, acestea fiind realizate la momentul predării bunurilor către cumpărător pe baza facturii, la acest moment considerându-se că au fost transferate riscurile și avantajele, că vânzătorul nu mai deține bunurile vândute, iar veniturile pot fi cuantificate.

Ca urmare, sucursala avea obligația să emită facturi pentru livrările de apă potabilă, să înregistreze veniturile și să declare obligațiile fiscale către bugetul de stat.

Întrucât sucursala nu a evidențiat veniturile realizate din livrările de apă potabilă prevăzute în contractul de prestări servicii, în mod legal organele de inspecție fiscală au estimat venituri în cuantum de .X. lei și au stabilit impozit pe profit datorat bugetului de stat.

De asemenea, se reține că prin neemiterea de facturi și neevidențierea veniturilor realizate sucursala nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora.



Întrucât Sucursala .X. .X. nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a înregistrat în evidența contabilă și fiscală taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor obținute la momentul livrării apei potabile rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2906 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru acest capăt de cerere.

**4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu onorariul notarial în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire deductibilitatea cheltuielilor, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care onorariile pentru autentificarea actelor constitutive ale societăților comerciale sunt prevăzute de acte normative emise de autoritatea în materie.

Perioada verificată: februarie 2007.

**În fapt,** prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit Procesului verbal din data de 19.06.2009 și Raportului de control din luna iunie 2012 încheiate de Curtea de Conturi nu s-au admis la deducere cheltuielile cu onorariu Birou Notarial Asociația Etica în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr..X./18.03.2015, organul de soluționare a contestației a solicitat o cercetare la fața locului în ceea ce privește cheltuielile cu onorariul notarial și TVA aferentă având ca obiect analizarea condițiilor prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și stabilirii caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Conform celor constatate prin Procesul verbal nr. .X./30.03.2015 încheiat ca urmare a cercetării la fața locului de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturii fiscale nr..X./16.02.2007, în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, achitată integral cu O.P. nr. .X./20.02.2007, reprezentând onorariu notarial pentru

autentificare statut în forma reactualizată, emisă de Biroul Notarilor Asociați Etica.

S-a constatat că, în conformitate cu prevederile art.14 alin.(3) din Normele cu privire la tarifele de onorarii ale notarilor publici, aprobate prin Ordinul Ministerului Justiției nr.943/2005, onorariul minimal al notarilor este de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă este de .X. de lei. Acest aspect a fost avut în vedere și de către organele de control din cadrul Curții de Conturi în actul de control încheiat în urma verificării activității .X. pe perioada 2007 – 2008, consecința fiind aceea de plată a unui onorariu supraevaluat.

Ca urmare, s-a constatat că suma de .X. lei (.X. – .X.) reprezentând onorariu notarial achitat peste valoarea prevăzută în normele specifice, nu reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007 și societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

**În drept, pentru impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(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.”*

și ale pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, care prevăd:

*“Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, **inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.**

**Pentru taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din legea fiscală.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.45 alin.(4) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) **trebuie îndeplinite următoarele cerințe:***

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură completată cu informațiile cerute de lege.

Față de cele constatate se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile onorariul notarial achitat către Biroul Notarilor Asociați Etica în baza facturii emise de acesta pentru autentificarea Statutului .X. în forma reactualizată.

Astfel, conform prevederilor art.14 alin.(3) din Ordinul Ministerului Justiției nr.943/2005:

*“Modificarea actelor constitutive ale societăților comerciale care se referă la capitalul social și care nu au în vedere aportul în natură de bunuri din afara patrimoniului respectivei societăți comerciale, onorariul se percepe, în toate*



**Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, organul de soluționare a contestațiilor reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, de formă și de fond, respectiv taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură completată cu informațiile cerute de lege.

Conform celor mai sus prezentate cerința de fond nu este îndeplinită în condițiile în care onorariul achitat Biroului de Notariat Etica pentru autentificarea Statutului .X. în forma reactualizată în cuantumul înscris în factură nu a fost stabilit cu respectarea Ordinului Ministerului Justiției nr.943/2005.

În consecință, nu se justifică nici taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ca fiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale societății, deci nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală, nu se justifică dreptul de deducere al taxei.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu onorariu notariat în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că achizițiile, respectiv cheltuielile cu bunuri, combustibil și cazare au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2007 - 2010

**În fapt**, prin Procesul verbal încheiat la data de 16.07.2013 la Sucursala .X. s-a constatat că aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unor facturi fiscale care nu respectă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, s-a constatat că sucursala nu a justificat taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de .X. lei pe perioada 2007 – 2009.

Constatările din Procesul verbal încheiat la nivelul Sucursalei .X. au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 stabilindu-se taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere în sumă de .X. lei, compusă din:

- .X. lei în baza unor facturi fiscale care nu respectă prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- .X. lei (din total .X. lei) aferentă achizițiilor de combustibil în perioada 2007 – 2009.

**În drept,** prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

și ale art.146 alin.(1) din același act normativ, conform căroră:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din anexa 6 la Procesul verbal încheiat la data de 16.07.2013 la Sucursala .X. reiese că în perioada ianuarie 2008, iulie 2008, septembrie 2009 și iulie 2010 Sucursala .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturi de achiziții mașina de spălat, aspirator și servicii de cazare auditor, precum și din factura emisă de Biroul Român de Metrologie Legală pentru care nu există date de identificare.

De asemenea, în perioada 2007 – 2009 sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibil pentru care nu se justifică numărul de KM parcurși.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea nu a justificat achiziția unor obiecte de inventar cum sunt mașina de spălat, aspirator, respectiv servicii de cazare auditor din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Mai mult, pentru factura emisă de Biroul Român de Metrologie Legală nu există date de identificare.

De asemenea, în ceea ce privește achiziția de combustibil societatea nu a justificat cu documente consumul de combustibil achiziționat cu numărul de km parcurși din foile de parcurs coroborate cu ordinele de deplasare.

Ca urmare, având în vedere că sucursala nu a justificat cu documente achizițiile de combustibil, obiectele de inventar și servicii de cazare ca fiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile nu se justifică dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

\*  
\*      \*

Potrivit celor analizate la cap.III B. pct.2-5 din prezenta decizie și întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate defalca cuantumul impozitului pe profit, al taxei pe valoarea adăugată și al accesoriilor aferente pe fiecare capăt de cerere se va:

**-admite contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

**-respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**6. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în**

condițiile în care cheltuielile cu serviciile de audit în sumă de .X. lei și TVA aferentă, deduse în luna noiembrie 2007, au fost recuperate de la beneficiar în luna iunie 2009.

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./39.09.2014 organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit Raportului de control al Curții de Conturi din luna iunie 2012, nu s-au admis la deducere cheltuielile cu serviciile de audit prestate către SC .X. SA, în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, facturate de .X. în baza Contractului de furnizare de servicii nr. .X./X./2007 având ca obiect „*Asistarea auditorului principal al SC .X. SA în vederea obținerii de informații privind .X. în scopul formării unei opinii privind situațiile financiare consolidate ale SC .X. SA la data de 31.12.2006*”.

Ulterior, în urma verificării efectuate de Curtea de Conturi, .X. a solicitat SC .X. SA recuperarea sumei de .X. lei prin adresa nr. .X./12.06.2009, iar prin adresa nr. .X./17.06.2009 SC .X. SA recunoaște faptul că „*acest serviciu era în sarcina sa*” și își dă acceptul la efectuarea plății.

Pentru recuperarea sumei de .X. lei .X. a emis factura nr..X./17.06.2009 evidențiată prin Nota contabilă din data de 28.05.2009.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2007, organul fiscal având în vedere și corecția efectuată de contribuabil prin înregistrarea sumei, ulterior, ca venit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a constatat că potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deducerea TVA în sumă de .X. lei în luna noiembrie 2007, nu este aferentă operațiunilor taxabile.

Prin adresa nr..X./18.03.2015, organul de soluționare a contestației a solicitat o cercetare la fața locului în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de audit și TVA aferentă având ca obiect analizarea condițiilor prevăzute de legea fiscală pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și stabilirii caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Conform celor constatate prin Procesul verbal nr. .X./30.03.2015 încheiat ca urmare a cercetării la fața locului de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în anul 2007 .X. a încheiat cu .X. Contractul de furnizare de servicii nr..X./X./2007 având ca obiect „*Asistarea auditorului principal al SC .X. SA în vederea obținerii de informații privind .X. în scopul formării unei opinii privind situațiile financiare consolidate ale SC .X. SA la data de 31.12.2006*”.



Prețul convenit a fost de .X. lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, achitată integral cu OP nr. .X./17.12.2007 în baza facturii nr. .X./X./15.11.2007.

Ulterior, în urma verificării efectuate de Curtea de Conturi, .X. a solicitat SC .X. SA recuperarea sumei de .X. lei prin adresa nr. .X./12.06.2009, iar prin adresa nr. .X./17.06.2009 SC .X. SA recunoaște faptul că „*acest serviciu era în sarcina sa*” și își dă acceptul la efectuarea plății.

Pentru recuperarea sumei de .X. lei .X. a emis factura nr..X./17.06.2009 evidențiată prin Nota contabilă din data de 28.05.2009. Înregistrarea sumei de .X. lei s-a efectuat în contul 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)*”, fără a majora veniturile exercițiului financiar 2009 și implicit baza impozabilă pentru calculul profitului impozabil pe anul 2009 și, concomitent, societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

La data de 20.04.2010 societatea a depus Declarația rectificativă pe anul 2006 prin care au fost majorate veniturile aferente anului 2006 și implicit baza impozabilă a profitului cu suma de .X. lei reprezentând valoarea serviciilor de audit.

Ca urmare, s-a constatat că declarația rectificativă modifică eronat rezultatul financiar al anului 2006 deoarece cheltuiala inițială a fost înregistrată în anul 2007. Astfel, în anexa 8 la procesul verbal de cercetare la fața locului s-a stabilit diferența de venituri neimpozabile în sumă de .X. lei pe anul 2006 și în anexa 9 s-au stabilit diferențe de cheltuieli nedeductibile pe anul 2009 în sumă de .X. lei, concomitent cu stornarea sumei de .X. lei înregistrată inițial în anul 2007.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată s-a constatat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă în luna noiembrie 2007 nu a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile, iar în luna iunie 2009 aceasta a fost înregistrată ca taxă pe valoarea adăugată colectată, fiind influențată taxa pe valoarea adăugată de plată.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(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.*

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

Coroborate cu pct.12 și 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*[...]*

*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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, natura serviciilor, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

și ale art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, conform cărora:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în anul 2007 .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea serviciilor de audit facturate de .X. în baza Contractului de furnizare de servicii nr..X./X./2007, din obiectul acestuia rezultând că aceste servicii sunt în beneficiul SC .X. SA și nu .X.. Astfel, se reține că acestea servicii nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității .X. deci nu sunt deductibile fiscal.

În urma verificării efectuată de către organele de control din cadrul Curții de Conturi a României, prin adresa nr. .X./12.06.2009, .X. a solicitat SC .X. SA recuperarea sumei de .X. lei, iar prin adresa nr. .X./17.06.2009 SC .X. SA a acceptat efectuarea plății și a solicitat emiterea facturii.

Pentru recuperarea sumei de .X. lei .X. a emis factura nr..X./17.06.2009, care a fost evidențiată prin Nota contabilă din data de 28.05.2009, cu articolul contabil 411.5 „*Client*” = 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)*”, fără a majora veniturile societății și implicit baza impozabilă pentru calculul profitului impozabil pe anul 2009.

Ca urmare, se reține că la data înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscale aceste cheltuieli cu serviciile de audit, în trim.IV 2007, în baza facturii emise de .X., societatea avea obligația refacturării acestor servicii către beneficiar, respectiv SC .X. SA și înregistrarea acestora pe venituri impozabile.

Organul de soluționare a contestației reține că la data emiterii facturii către SC .X. SA în vederea recuperării acestor cheltuieli .X. nu a evidențiat pe venituri impozabile suma de .X. lei.

Astfel, la data inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal în luna noiembrie 2007 suma de .X. lei, iar corecția efectuată de societate în trimestrul II 2009 prin emiterea unei facturi către SC .X. SA a fost avută în vedere de organele de inspecție fiscală în trim.II 2009.

Ulterior, în urma cercetării la fața locului s-a constatat că societatea nu a înregistrat pe venituri contravaloarea facturii nr..X./17.06.2009 și nu a influențat baza impozabilă a profitului impozabil pe anul 2009.

De asemenea, la cercetarea la fața locului a fost prezentată declarația rectificativă privind impozitul pe profit prin care se modifică rezultatul exercițiului fiscal 2006 prin înregistrarea pe venituri impozabile a sumei de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri neimpozabile în sumă de .X. lei pe anul 2006 și au majorat cheltuielile nedeductibile pe trim.II 2009 cu

suma de .X. lei, ceea ce a condus la anularea tratamentului fiscal aplicat inițial în care s-au diminuat cheltuielile nedeductibile cu aceeași sumă.

În consecință, situația de fapt fiscală corectă este aceea de a considera venituri neimpozabile în sumă de .X. lei pe anul 2006 și cheltuială nedeductibilă în sumă de .X. lei în luna noiembrie 2007, nefiind astfel influențat cuantumul total al impozitului pe profit pe perioada 2006 – 2010.

Ca urmare a corecției au fost calculate **accesorii în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi, pe perioada 25.01.2008 – 25.07.2009.**

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de venitul impozabil la nivelul anului 2009, respectiv nu au recalificat venitul impozabil în venit neimpozabil în baza art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a evidențiat venituri impozabile în luna iunie 2009 pentru ca să fie considerată drept cheltuială deductibilă suma de .X. lei în luna noiembrie 2007.

Organul de soluționare a contestației reține că la data de 20.04.2010 .X. a depus declarație rectificativă pe anul 2006 prin care a majorat veniturile anului 2006 cu suma de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli deductibile în anul 2007 astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind venituri neimpozabile suma de .X. lei pe anul 2006 și au influențat impozitul pe profit aferent anului 2006, iar cheltuielile înregistrate în anul 2007, neavând corespondent în veniturile anului 2009, nu puteau fi considerate decât cheltuieli nedeductibile fiscal pe trim.IV 2007.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii în sumă de 1.131 lei aferente impozitului pe profit, astfel devenind incidente prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** pentru care .X. și-a exercitat dreptul de deducere în luna noiembrie 2007, se reține că în luna iunie 2009 societatea a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./17.06.2009 emisă către SC .X. SA.

Ca urmare, în mod legal pe perioada 26.12.2007 – 25.06.2009 au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de 1.299 lei.

Astfel, devin incidente prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 119

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

ART. 120

*(1) Majorările 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.”*

Prin urmare potrivit celor analizate prin prezenta decizie, se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru dobânzi de întârziere în sumă de 1.131 lei aferente impozitului pe profit și pentru dobânzi de întârziere în sumă de 1.299 lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

#### **7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent:**

**-cheltuielilor în sumă de .X. lei fără documente la bază;**

**-cheltuielilor cu consumul de carburant în sumă .X. lei,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

**În fapt,** prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2006 – 2010 cheltuieli în sumă de .X. lei fără documente la bază și cheltuieli cu consumul de carburant în sumă .X. lei. Deși, .X. contestă în totalitate Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, nu prezintă argumente pentru aceste capete de cerere.

**În drept,** sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.*

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

*Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 65*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile*

*în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. deși contestă întregul quantum al obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aduca argumente și să invoce temeiuri de drept pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent unor cheltuieli care au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative.

Astfel, întrucât .X. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul se va respinge contestația ca nemotivată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

**C. Referitor la cererea de suspendare a executării deciziei de impunere contestată**, se reține că aceasta nu intră în sfera competenței de soluționare a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, soluționarea acestor cereri fiind de competența instanței judecătorești.

Astfel, potrivit art.215(1) și (2) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

*“ (1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cautiune de până la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de până la 2.000 lei.”*

Potrivit art.14 (1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare:

*“Suspendarea executării actului :*

*(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu*

*introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea .X. de suspendare a executării în întregime a procedurii de colectare a debitului intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**1. Admiterea parțială a contestației formulată de SC .X. SA și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.



**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**4. Constatarea necompetenței** Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu privire la cererea .X. de suspendare a executării actului administrativ atacat.

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

**DIRECTOR GENERAL**