

DECIZIA nr. 436/18.08.2017 privind
solutionarea contestatiei formulata de X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre X, cu domiciliul fiscal in X prin X imputernicit cu procura autentificata sub nr. X, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X nu este de acord cu constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la diferenta in suma de X lei la TVA colectata, stabilita in plus de inspectorii fiscali prin aplicarea cotei standard de TVA asupra productiilor de energie electrica nefacturate, operatiuni care in opinia acestora nu pot fi incadrate in prevederile art.160 "masuri de simplificare" din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat considera ca pentru productia de energie electrica obtinuta in lunile X si X Y, X MW respectiv X MW, X nu a emis facturi de vanzare energie electrica deoarece aceasta nu a avut incheiat un contract de vanzare energie electrica pentru perioada sus mentionata.

Contestatarul precizeaza ca fara un contract de vanzare cumparare incheiat cu un revanzator de energie electrica (denumit de lege "furnizor") nu se poate realiza vanzarea energiei electrice si in plus mentioneaza ca prin profilul activitatii (parcul fotovoltaic nu poate fizic-tehnic sa livreze catre consumatorii finali neproducand energie pe tot parcursul unei zile si la intensitatea necesara) si nu poate obtine autorizatie de vanzare catre consumatori finali, societatea nu poate incheia contracte decat cu revanzatori de energie electrica adica nu poate vinde in niciun caz cu cota de TVA standard.

Contestatarul sustine ca, conditiile licentei de exploatare (licenta de producator) emisa de ANRE pentru societate prevad ca aceasta nu poate vinde energie electrica

catre consumatorii finali (pentru aceasta fiind necesara licenta de furnizor de energie, pe care societatea nu o detine).

Contestatarul precizeaza ca, fie gaseste un cumparator revanzator autorizat (furnizor) si vinde energia electrica aplicand masurile de simplificare adica cu taxare inversa fara a colecta TVA, fie pierde energia produsa in lunile respective, energie care se livreaza automat in sistem (SEN – Sistemul energetic national) indiferent ca in perioada respectiva societatea are sau nu un cumparator pentru energie, are sau nu autorizatie pentru vanzare si ca in ambele cazuri de mai sus, energia este produsa, este livrata in SEN, sunt obtinute certificate verzi insa productia in sine nu poate fi valorificata, aceasta se pierde din punctul de vedere al contestatarei in sensul ca nu a putut si nu va putea fi valorificata vreodata.

Contestatarul arata ca pentru lunile X si X Y, societatea a obtinut venituri aferente productiei de energie electrica dupa cum urmeaza:

- Venituri din subventii (certificate verzi) in suma de:
 - Luna XY – X lei
 - Luna X Y – X lei
- Venituri din penalitati (despagubiri facturate furnizorului pentru nesemnarea in timp a clientului fapt ce a dus la imposibilitatea vanzarii de energie electrica pentru lunile X si X Y in suma de:
 - Luna X Y – X lei
 - Luna X Y – X lei

Contestatarul considera ca astfel a asigurat aceleasi venituri si a atins scopul economic al activitatii prin obtinerea unui profit in suma egala cu cea estimata daca s-ar fi gasit un cumparator autorizat si s-ar fi intocmit factura de vanzare pentru energia electrica, desi din culpa furnizorilor ar fi putut inregistra pierderi (respectiv nevalorificarea productiei) si sustine ca asa cum reiese si din contract, valoarea penalitatilor de neperformanta respectiv X lei (practic venitul din despagubirea pentru nevalorificarea productiei) a fost egala cu cea estimata a se obtine din vanzare (fiind calculata la valoarea ce ar fi fost obtinuta din vanzare conform productiei de energie), chiar superioara cu veniturile estimate de inspectorii fiscali ca nedecarate din vanzarea energiei electrice (X lei estimate de inspectorii fiscali in raportul de inspectie fiscala).

Referitor la mentiunea inspectorilor conform careia facturile reprezentand dezechilibre pozitive ar fi trebuit emise de catre X catre X, pentru ca ulterior X sa factureze aceste dezechilibre catre X, contestatarul o considera eronata si nefondata, ba mai mult considera ca inspectorii nu au inteles ce inseamna dezechilibru pozitiv, au facut confuzie intre notiunea de "dezechilibru pozitiv" si au transformat-o in "energie din dezechilibru pozitiv", nu au citit anexa la contractul X cu X (furnizata si inspectorilor in timpul controlului) si au scos din context raspunsul ANRE.

Contestatarul sustine ca nu avea obligatia conform reglementarilor legale si contractuale sa emita facturi de dezechilibre catre nicio terta parte si mentioneaza ca nu a emis nicio factura de dezechilibre, nici pozitive si nici negative, atat in lunile in care are facturi de vanzare energie electrica cat si in cele in care nu are facturi de vanzare energie electrica.

Contestatarul arata ca:

- dezechilibrul pozitiv este diferenta dintre productia de energie estimata la nivel zilnic sau orar si productia de energie realizata efectiv mai mare decat 0, si astfel, zilnic cat si orar, pentru productia de energie a oricarui producator se realizeaza o estimare, care se transmite catre Transelectrica;

- furnizorii de energie estimeaza si consumul clientilor lor si aceste date se centralizeaza iar operatorii de retea sunt in masura a transfera daca este necesar energie in zonele care inregistreaza consum mai mare decat productia;

- estimarea in cazul parcurilor fotovoltaice se face in functie de datele anilor precedenti si ale celor furnizate de ANM pentru ziua urmatoare;

- in cazul in care estimarea este incorecta si datorita unor conditii meteo neprevazute productia de energie este mai mare decat cea prognozata, se inregistreaza un dezechilibru pozitiv.

In consecinta, contestatara sustine ca:

- notiunea de “dezechilibru pozitiv” nu poate fi transformata in “energie din dezechilibru pozitiv”, asa cum se mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, intrucat aceasta diferenta intre productia estimata si productia efectiva se regaseste in productia efectiva, nu este o energie separata si nu poate fi valorificata separat sau in vreun alt mod decat vanzarea catre un furnizor de energie;

- pentru aceste dezechilibre (care sunt rezultatul unei prognoze deficitare), Transelectrica impune partilor responsabile cu echilibrarea, penalitati pe care acestia le transfera (daca este cazul) catre cei care au facut prognozele;

- partea responsabila cu echilibrarea (PRE), are rolul de a compensa aceste dezechilibre, si avand in vedere ca producatorul face prognoze de productie, iar furnizorul face prognoze de consum este important, Pre-ul compenseaza aceste dezechilibre dintre productie si consum, astfel incat penalitatile care rezulta din deficientele de prognoza sa fie cat mai mici.

Contestatara mentioneaza ca a fost semnata o anexa la contractul cu X si o conventie cu X prin care era scutita de plata oricaror obligatii de plata privind dezechilibrele negative si a renuntat la facturarea dezechilibrelor pozitive.

Contestatara arata ca desi inspectorii au luat la cunostinta ca nu au existat note de decontare primite de X si conform adresei ANRE dezechilibrele inregistrate de X in lunile X si X s-au facturat catre X, emit opinia eronata ca aceleasi dezechilibre ar fi trebuit facturate si de X catre X, facand confuzie intre notiunea de “dezechilibru” si notiunea de “energie produsa”, astfel, dezechilibrul este o penalitate pentru prognozarea neadecvata a productiei care cade in sarcina partii prejudiciate de prognoza, adica fie producatorul (pentru dezechilibrele negative – insa X a negociat sa nu achite aceasta penalitate prin conventie), fie partea responsabila cu echilibrarea (pentru dezechilibre pozitive – insa X a renuntat la aceasta posibilitate in schimbul neachitarii penalitatii pentru eventualele dezechilibre negative).

Contestatara considera ca o penalitate nu poate fi confundata cu energia, intrucat nu exista echivalenta intre ele, prima fiind o dauna-interesa, cea de-a doua fiind un activ.

Contestatara arata ca organele de inspectie fiscala au ignorat cu desavarsire continutul anexei prin care X si X au convenit ca dezechilibrele de orice fel sa fie suportate de catre X, X avand de plata doar un tarif fix catre PRE.

Contestatara sustine ca aceasta conventie este in conformitate cu prevederile legale si benefica din punct de vedere economic, intrucat fiind vorba de o prognoza care se bazeaza pe conditii meteo (radiatia solara), acestea pot fi imprezibile si schimbatoare la nivelul unei zile (innorare, ploaie, zapada, etc) si ar genera mai mult dezechilibre negative, parcul fotovoltaic avand o productie de energie fluctuanta si in aceste conditii, contestatara a considerat ca din punct de vedere al rentabilitatii economice, este in avantajul sau sa renunte la eventualele dezechilibre pozitive si sa nu achite niciodata costurile dezechilibrelor negative, care la nivel anual depasesc eventualele venituri care s-ar putea obtine din cele pozitive. Mai mult, contestatara sustine ca energia provenita din dezechilibre pozitive trebuie vanduta pe piata, acest lucru implicand costuri suplimentare, iar pretul de pe piata se stabileste zilnic, in functie de cerere si oferta, si nu este unul stabil

sau previzibil, astfel incat aceste costuri sa poata fi justificate, astfel incat aceasta energie ar fi vanduta la un pret extrem de mic.

Contestatarul mentioneaza ca nu exista documente conform carora sa se dovedeasca faptul ca in lunile X si X X, prognoza a fost eronata in sensul inregistrarii unor dezechilibre pozitive, lipsind notele de decontare emise de X si decontarile la nivelul PRE, raspunsurile primite de inspectorii fiscali fiind doar niste chestiuni de principiu.

Contestatarul sustine ca ANRE nu a precizat ce fel de dezechilibre au fost inregistrate pentru lunile X si X Y, ele putand fi la fel de bine si negative si pozitive, insa inspectorii fiscali au concluzionat ca sunt pozitive si conform conventiei incheiate intre X si X, care mentioneaza ca X va prelua obligatiile de plata ale X, avand in vedere mentiunea din raport "pentru lunile X si X Y dezechilibrele lunare au fost facturate catre X" (preluata din adresa emisa de ANRE), rezulta ca pentru lunile X si XY, dezechilibrele au fost negative, si deci nici daca ar fi existat conventia, X nu ar fi facturat dezechilibre.

Contestatarul solicita sa se tina seama de lamuirile furnizate si de faptul ca nu avea obligatia emiterii de facturi de vanzare energie electrica, nu avea obligatia emiterii de facturi de dezechilibre pozitive catre nicio terta parte, neexistand venituri nedecarate pentru care sa se colecteze TVA.

Contestatarul mentioneaza ca in perioada in care nu a putut valorifica aceasta energie pe care a pierdut-o, a fost despagubita de furnizorul care ar fi trebuit sa gaseasca un client pentru vanzarea acesteia cu o suma egala cu valoarea energiei la pretul de vanzare din piata pret superior chiar si valorii estimate de inspectorii ca ar fi trebuit sa fie obtinuta din vanzarea energiei.

In concluzie, contestatarul solicita admiterea contestatiei si in urma celor prezentate, anulara partiala a deciziei de impunere nr. X emisa de Administratia sector 3 a Finantelor Publice privind diferenta de TVA respinsa la rambursare in suma de X lei, reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor din vanzarea energiei stabilite in plus de echipa de inspectie fiscala, venituri considerate a nu se incadra in masurile de simplificare ale art. 160 alin.1) si alin.2) lit.e) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si rambursarea TVA pentru aceasta suma.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X pentru X, prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentar in suma de X lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatarul, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatarul si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatarul datorează taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, din verificarile efectuate de echipa de inspectie fiscala asupra documentelor prezentate de contribuabil, aferente perioadei X, s-a constatat ca productia realizata si confirmata a fi predata in sistemul SEN de catre SC FILIALA DE DISTRIBUTIE A ENERGIEI ELECTRICE ELECTRICA DISTRIBUTIE MUNTENIA NORD SA a fost urmatoarea:

- pentru luna X Y: X MWh;
- pentru luna XY: X MWh.

Pentru produsele obținute în lunile X și X Y, X, nu a emis facturi de vânzare de energie electrică.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în plus în suma de X lei prin aplicarea cotei standard de TVA asupra produselor de energie electrică nefacturate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere nr. X emisă către X privind diferența de TVA respinsă la rambursare în suma de X lei, reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea energiei stabilite în plus de echipa de inspecție fiscală, venituri considerate a nu se încadra în măsurile de simplificare ale art. 160 alin.1) și alin.2) lit.e) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și rambursarea TVA pentru această sumă, întrucât nu a emis facturi de vânzare energie electrică deoarece aceasta nu a avut încheiat un contract de vânzare energie electrică pentru perioada sus menționată.

În drept, potrivit prevederilor art. 160 alin.(1) și alin.(2) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

“Art. 160. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

e) livrarea de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă, stabilit în România conform art. 125¹ alin. (2). Comerciantul persoană impozabilă reprezintă persoana impozabilă a cărei activitate principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și al cărei consum propriu de energie electrică este neglijabil. Prin consum propriu neglijabil de energie electrică se înțelege un consum de maximum 1% din energia electrică cumpărată. Se consideră că are calitatea de comerciant persoană impozabilă cumpărătorul de energie electrică care deține licența pentru activitatea de operator al pieței de energie electrică eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, pentru tranzacțiile pe piața pentru ziua următoare și pe piața intrazilnică. De asemenea se consideră că are calitatea de comerciant persoană impozabilă cumpărătorul de energie electrică care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. deține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice, eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică;

2. activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil. În acest sens, persoana impozabilă trebuie să depună la organul fiscal competent, până pe data de 10 decembrie a fiecărui an, o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că îndeplinește această condiție, respectiv că în perioada ianuarie-noiembrie a aceluși an calendaristic a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic următor. Persoana impozabilă care obține licența de furnizare a energiei electrice în perioada 1-31 decembrie a unui an calendaristic trebuie să depună la organul fiscal competent, în perioada 1-20 ianuarie a anului calendaristic următor o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că a avut un

consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată în perioada din luna decembrie în care a deținut licența de furnizare, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic în care se depune această declarație. Agenția Națională de Administrare Fiscală are obligația să afișeze pe site-ul său lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile respective cel târziu până pe data de 31 decembrie a fiecărui an, respectiv până pe data de 31 ianuarie a anului următor în cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare a energiei electrice între 1 și 31 decembrie a fiecărui an. Furnizorul de energie electrică nu aplică taxare inversă dacă în momentul livrării beneficiarul care avea obligația de a depune la organul fiscal competent declarația pe propria răspundere privind consumul propriu neglijabil de energie electrică nu figurează în «Lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. e) pct. 2 din Codul fiscal». În cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare între 1 și 31 decembrie a anului anterior, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b), în vederea aplicării taxării inverse, respectiv a regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiar pentru livrările efectuate până la data la afișării pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a cumpărătorului în lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere. Pentru achizițiile de energie electrică efectuate în anul în care cumpărătorul obține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică, cumpărătorul trebuie să transmită vânzătorului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu estimat din energia electrică cumpărată este neglijabil, care este valabilă până la data de 31 decembrie a anului respectiv;”

Norme metodologice:

“82. [...]”

(3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din aceste prevederi legale rezultă că furnizorii de energie electrică aplica măsurile de simplificare atunci când livrează energie electrică către un comerciant persoană impozabilă care îndeplinește condițiile mai sus prezentate.

Pentru achizițiile de energie electrică efectuate, în măsura în care îndeplinesc, la rândul lor, condițiile necesare pentru a fi considerați comercianți persoane impozabile, cumpărătorii de energie electrică trebuie să aplice măsurile de simplificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

Pe terenul în suprafața de Y ha, proprietate privată a X, situat în Y, a fost instalat și dat în folosință un parc fotovoltaic de Y Mwp putere având ca obiective:

- generarea energiei electrice din energie solara;
- utilizarea rationala a potentialului de energie al zonei;
- utilizarea rationala a suprafetei de pamant.

Energia electrica generata de acest parc este transmisa catre Y printr-o linie de tensiune de Y. Au fost instalate Y de panouri fotovoltaice din policristalina de Y pe suportii metalici cu inclinatie de Y grade spre sud, in randuri de cate Y piese pe fiecare rand. Prin canalele subterane sunt conectate panourile la invertoare care convertesc energia electrica produsa de panouri, conectate la reseaua nationala, conectate la transformatoare de grup ce ridica voltajul de la X la X (linie medie de tensiune). Prin conectorii de putere, intreg sistemul este conectat la linia aeriana electrica de X.

In perioada supusa inspectiei fiscale partiale, respectiv in perioada X, in vederea desfasurarii activitatii sale economice, X a incheiat contracte economice cu diversi parteneri.

Din documente prezentate de contribuabil s-a constatat ca in luna X X si in luna X X, productia realizata si confirmata a fi predata in sistemul SEN de catre SC FILIALA DE DISTRIBUTIE A ENERGIEI ELECTRICE ELECTRICA DISTRIBUTIE MUNTENIA NORD SA a fost urmatoarea:

- pentru luna X Y: X MWh;
- pentru luna X Y: X MWh.

Pentru productiile obtinute in lunile X si XY, X, nu a emis facturi de vanzare energie electrica, motiv pentru care prin Nota explicativa inregistrata la contribuabil nr 1/17.05.2016, s-au solicitat explicatii doamnei X in calitate de imputernicit al X cu procura autentificata sub nr X la Notar public X, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X.

La intrebarea numarul 1 formulata de echipa de inspectie fiscala si anume:

„1. intrebare:

Din documentele prezentate, pentru lunile X X si X Y, au fost realizate si predate in sistemul Electroenergetic National (SEN) urmatoarele cantitati de energie electrica:

- pentru luna X Y = X MWh;
- pentru luna X Y = X MWh.

Va rugam sa precizati cum a fost inregistrata in evidenta contabila aceasta productie de energie electrica si catre cine a fost livrata, anexand facturile emise pentru livrare?

In situatia in care nu au fost emise facturi, va rugam sa explicati unde se regaseste aceasta cantitate de energie electrica, neexistand un stoc al acesteia?”

La intrebarea formulata doamna X in calitate de imputernicit al X a raspuns:

„1. Raspuns:

Atat in situatia emiterii de facturi de energie electrica precum si in situatiile in care nu se emit facturi de energie electrica, cantitatea de energie produsa de parcul fotovoltaic din X, se preia in S.E.N., niciodata catre un cumparator anume. Energia nu se poate stoca in niciun moment in cadrul parcului fotovoltaic acesta fiind conectat in permanenta cu sistemul energetic national, prin urmare nu se poate ca energia sa fie pastrata/stocata pana la facturare catre un tert, energia facturata sau nefacturata se afla in SEN. Momentul intocmirii facturii este independent de momentul livrarii aceasta fiind continua.

In consecinta cantitatea de energie produsa conform rapoartelor lunare ale SC ELECTRICA SA – Filiala de distributie a Energiei Electrice - Electrica Distributie Muntenia Nord SA a fost livrata si se gaseste in S.E.N.

Mentionez ca nu se vor emite facturi fiscale de vanzare energie electrica produsa in lunile X si X Y.”

Avand in vedere raspunsul formulat de doamna X, echipa de inspectie fiscala a concluzionat ca energia electrica nu poate fi stocata, a fost livrata si se regaseste in sistemul SEN, insa contribuabilul nu poate prezenta facturi de livrare.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat informatii cu privire la regimul energiei electrice produsa, predata in SEN si nefacturata de catre X, informatii necesare in vederea identificarii beneficiarului acestei cantitati de energie electrice si au fost transmise urmatoarele adrese:

1) adresa nr. X, revenire la adresa nr X, transmisa catre Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei Electrice;

2) adresa nr. X transmisa catre Operatorul Pietei de Energie Electrica si de Gaze Naturale -X;

3) adresa nr. X transmisa catre Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei, prin care se solicitau documente, din care sa rezulte ca dezechilibrele lunare inregistrate de catre X, la lunile X si XY, au fost facturate catre furnizorul SC X intrucat, din documentele prezentate de X la lunile X si X Y, nu rezulta ca energia de dezechilibru a fost vanduta prin intermediul X SA, nefiind emise facturi nici catre X SA si nici catre SC X iar mai mult, X declara in scris echipei de inspectie fiscala ca aceasta energie nu va fi facturata;

4) adresa nr Y transmisa către Direcția Generala de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale, prin care se solicita formularea unui punct de vedere cu privire la regimul taxei pe valoarea adaugata aferenta energiei electrice produsa, predata in SEN si nefacturata de catre X la lunile X Y si X Y, avand in vedere ca in evidenta contabila a S.C. X aceasta energie nu se regaseste in stoc, iar lipsa emiterii facturilor catre clienti conduce la un surplus de energie electrica in SEN, neevidentiat in documente financiar contabile, in cuprinsul adresei facandu-se referire la urmatoarele aspecte:

- productia realizata de catre X, confirmata a fi predata in sistemul SEN de catre SC FILIALA DE DISTRIBUTIE A ENERGIEI ELECTRICE ELECTRICA DISTRIBUTIE MUNTENIA NORD SA, pentru lunile X si X Y a fost urmatoarea: pentru luna X Y: X Mwh si pentru luna X Y: X MWh;

- in evidenta contabila a contribuabilului, la lunile X Y si X Y nu au fost inregistrate facturi reprezentand dezechilibre pozitive, care in baza contractului de prestari servicii nr X, ar fi trebuit emise de catre X catre X, pentru ca ulterior X sa factureze aceste dezechilibre catre SC X;

- productia de energie electrica realizata de X la lunile XY si X Y, a fost predate in SEN, iar in lipsa unui contract de vanzare -cumparare a fost inregistrata ca dezechilibru pozitiv in piata de echilibrare si trebuia vanduta la pretul de dezechilibru catre X;

- energia de dezechilibru nu a fost facturata in baza contractului de prestari servicii nr X, catre X, nu a fost emisa factura vreunui eventual partener de contract sau conventie si nu va fi facturata asa cum mentioneaza doamna X in calitate de imputernicit;

- lipsa emiterii unor facturi reprezentand energie de dezechilibru pozitiv, conduce la existenta fizica a acestei cantitati de energie in SEN, insa aceasta energie nu se mai regaseste in evidenta financiar-contabila a vreunui partener si prin urmare nu va putea fi facturata catre consumatorul final.

Urmare adreselor sus mentionate, s-au primit urmatoarele raspunsuri:

1) adresa de raspuns nr X, trasmisa de catre Operatorul Pietei de Energie Electrica si de Gaze Naturale din Romania -OPCOM, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finatelor Publice sub nr X, prin care s-au transmis urmatoarele informatii:

“(...)

X, titular al licentei de productie, a transferat responsabilitatea echilibrarii unei alte parti responsabile cu echilibrarea, dupa cum urmeaza:

- in perioada X catre X;
- in perioada X catre SC X SA;
- incepand cu data de X catre X

(...) operatorul pietei de energie nu are informatii privind cantitatile de energie electrica livrate/consumate de titularii de licente emise de ANRE si nici informatii privind incheierea unor contracte in afara platformelor administrate.

Referitor la regimul energiei electrice produse si livrate in SEN, subliniem ca, vand in vedere ca aceasta marfa nu este stocabila si ca interesul economic al oricarui producator este sa valorifice energia electrica livrata in sistem, in mod obiectiv, ar fi trebuit facturata unui eventual partener de Contract/Conventie, dupa caz”

2) adresa de raspuns nr X, transmisa de Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei Electrice, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr X, prin care au fost transmise urmatoarele informatii:

“X este producator din surse regenerabile de energie electrica cu o centrala electrica fotovoltaica avand o putere de instalata de X MW pentru care detine licenta nr X acordata de ANRE pentru exploatarea comerciala a capacitatilor de productie a energiei electrice .

(...) X nu are obligatia transmiterii de raportari lunare privind activitatea de tranzactionare a energiei electrice pe respectiva piata”;

“In calitate de titular de licenta de furnizare de energie electrica, partenerul sau contractual din respectivul contract ,X (.....) si-a schimbat denumirea in X SRL , a transmis catre DGPE raportari lunare privind tranzactiile cu energie electrica , din care reiese cumpararea de energie electrica de la X, in baza contractului incheiat pe X, pentru perioada X”

“Din analiza informatiilor transmise in cadrul raportarilor lunare de un alt titular de licenta de furnizare, X (...) reiese ca acesta a incheiat cu X un contract negociat de vanzare cumparare de energie electrica in baza art II din Legea 23/2014 care modifica si completeaza Legea nr 220/2008, cu incepere din data de 01.08.2015”

“In baza prevederilor art X al Codului Comercial al Pietei angro de energie, X a fost inscris, in perioada X, in PRE -ul X si in perioada X in PRE-ul X SA.”

“La solicitarea de informatii transmisa de DGPE, PRE-ul X SA a comunicat faptul ca dezechilibrul inregistrat de X in luna X a fost facturat catre X, in timp ce pentru lunile X si X 2015, dezechilibrele lunare au fost facturate catre furnizorul SC X.”

“Avand in vedere cele prezentate, opinia ANRE este aceea ca energia electrica produsa de X, in perioada mai -X 2015, a fost injectata in SEN chiar si in lipsa unui contract de vanzare-cumparare cu un partener contractual si deci a fost inregistrata in piata de echilibrare (vanduta la pret de dezechilibru) prin intermediul PRE-ului in care a fost inscris in perioada respectiva si care si-a asumat responsabilitatea echilibrarii pentru acest producator (X SA).”

“Modelul de functionare al pietei de echilibrare din Romania permite unui producator sa fie remunerat pentru energia electrica produsa si injectata in SEN, chiar si in lipsa unui contract de vanzare-cumparare a respectivei energii.”

X a prezentat echipei de inspectie fiscala contractul de prestari servicii nr X, incheiat cu SC X SA – in calitate de prestator, inregistrat la SC X SA sub nr X.

Obiectul contractului l-a constituit prestarea serviciilor de reprezentare ca Parte Responsabila cu Echilibrarea catre X -in calitate de beneficiar.

In contractul sus mentionat, la punctul X “RESPONSABILITATILE PRESTATORULUI”, subpunctul X se stipuleaza :

“In termenul prevazut de reglementarile in vigoare, pe baza Notelor de decontare emise de catre OPCOM si decontarii efectuate la nivelul PRE , prestatorul va emite facturi

catre beneficiar pentru X % din valoarea de dezechilibru negativ calculat la pretul de deficit publicat de catre OPCOM , in maxim 5 zile de la primirea Notelor de decontare“

La punctul X “RESPONSABILITATILE BENEFICIARULUI”, subpunctul 9.4 se prevad urmatoarele:

“Pe baza Notelor de informare emise de catre X si decontarii efectuate la nivelul PRE, beneficiarul va emite facturi catre prestator pentru X% din valoarea dezechilibrului pozitiv calculat la pretul de excedent publicat de catre OPCOM.”

La punctul X “ MODALITATI DE PLATA”, subpunctul X se prevad urmatoarele:

“Nota de decontare emisa de OPCOM cuprinzand toate sumele de platit sau de primit de X pentru dezechilibre constituie documentul pe baza caruia Prestatorul emite Note de informare ce sunt transmise Beneficiarului. In baza acestora se vor factura dezechilibrele pozitive/negative, dupa caz.”

3) adresa de raspuns nr X, transmisa de Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X, prin care, Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei precizeaza ca Directia Generala Piata de Energie Electrica (DGPE) din cadrul ANRE nu detine nici facturi si nici alte documente referitoare la activitatea producatorului X si comunica, ca la solicitarea Directiei Generale a Pietei de Energie Electrica (DGPE), X a comunicat ca dezechilibrele inregistrate de catre X la lunile X si X X au fost facturate catre SC X.

In opinia ANRE (Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei), X SA in calitate de PRE, care si-a asumat responsabilitatea echilibrarii pentru X, a facturat dezechilibrele lunare inregistrate de X in lunile X si X Y către SC X.

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca X nu a emis facturi reprezentand dezechilibre pozitive nici catre SC X si nici catre X SRL, singurele facturi emise fiind de penalitati de neperformanta facturate catre X.

4) adresa de raspuns nr. X, transmisa de Ministerul Finantelor Publice – Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr.X, prin care Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili a formulat punct de vedere cu privire la tratamentul fiscal.

Potrivit art 160 alin (2) litera e), art 160 alin (3) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul 82 alin (3) din Normele metodologice de aplicare a art 160 din Codul Fiscal:

„pe facturile emise pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii, prevazute la alin (2), furnizorii/prestatorii nu vor inscrie taxa colectata aferenta...” iar ” furnizorii emit facturi fara taxa si inscriu in aceste facturi o mentiune referitoare la faptul ca au aplicat taxarea inversa”.

Totodata, in raspunsul formulat de catre Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili si Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale se apreciaza ca „pentru livrarea de energie electrica realizata de X in lunile X si X Y, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, sunt aplicabile prevederile art 160 alin (2), litera e) din Codul fiscal, referitoare la taxarea inversa numai in conditiile prevazute de lege, respectiv in situatia in care beneficiarul livrării este o persoana impozabila a carei activitate principala, in ceea ce priveste cumpararile de energie electrica, o reprezinta revanzarea acesteia si al carei consum propriu de energie electrica este neglijabil” iar „livrarea de energie prevazuta la art 160 alin (2), litera e) din Codul fiscal se aplica numai in conditiile prevazute de lege”.

Urmare raspunsului primit, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca in conditiile in care, pentru productia de energie electrica produsa la lunile X si X 2015 nu au fost emise facturi conform prevederilor punctului 82 alin (3) din Normele metodologice de aplicare a

art 160 alin (2) din Codul Fiscal: „furnizorii emit facturi fara taxa si inscriu in aceste facturi o mentiune referitoare la faptul ca au aplicat taxarea inversa.”

Mai mult, nefiind emise facturi, nu exista un beneficiar care sa calculeze taxa pe valoarea adaugata sa o inscrie in facturi si in jurnalele de cumparari atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila precum si in deconturile de TVA si sa efectueze articolul contabil 4426=4427 cu suma taxei aferenta.

Energia electrica produsa si nefacturata nu poate fi incadrata in prevederile art 160 alin (2), litera e) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat aceste livrari trebuiesc efectuate catre un comerciant persoana impozabila a carei activitate principala, in ceea ce priveste cumpararile de energie electrica, o reprezinta revanzarea acesteia si al carei consum propriu de energie electrica este neglijabil, ori in situatia neemiterii facturilor nu poate fi identificat comerciantul, energia nu se regaseste in evidenta contabila si nu poate fi revanduta.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit venituri din vanzarea de energie electrica calculate astfel:

-luna X Y: X MW (productie realizata) X X lei/MW = X lei, reprezentand venituri nedeclarate de societate in luna X Y;

-luna X Y: X MW (productie realizata) X X lei/MW = Y lei, venituri nedeclarate de societate in luna august Y rezultand venituri totale nedeclarate din vanzarea de energie electrica in suma totala de X lei.

Pentru veniturile stabilite din vanzarea de energie electrica in suma totala de X lei, echipa de inspectie fiscala a aplicat cota legala de TVA conform prevederilor art. 140 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 “Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”, nefiind indeplinite prevederile art 160 alin (1) si alin (2) litera e) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile punctului 82 alin (3) Titlul VII din HG 44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare celor prezentate, echipa de inspectie fiscala a colectat TVA suplimentara in suma de X lei, calculata astfel: X lei X 24% = X lei.

In concluzie, productia realizata de catre X, confirmata a fi predata in sistemul SEN de catre SC FILIALA DE DISTRIBUTIE A ENERGIEI ELECTRICE ELECTRICA DISTRIBUTIE MUNTENIA NORD SA, a fost pentru luna X de X Mwh si pentru luna X Xa fost de X MWh.

Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei, a comunicat ca dezechilibrele inregistrate de X in lunile X si X 2015, au fost facturate catre furnizorul SC X.

In evidenta contabila a contribuabilului, la lunile X X si X Y nu au fost inregistrate facturi reprezentand dezechilibre pozitive, care in baza contractului de prestari servicii nr X, ar fi trebuit emise de catre X catre X, pentru ca ulterior X sa factureze aceste dezechilibre catre SC X.

Nefiind emise facturi, nu exista un beneficiar care sa calculeze taxa pe valoarea adaugata, sa o inscrie in facturi si in jurnalele de cumparari atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila precum si in deconturile de TVA și sa efectueze articolul contabil 4426=4427 cu suma taxei aferenta.

Productia de energie electrica realizata de societate la lunile X Y si X Y, a fost predata in SEN, iar in lipsa unui contract de vanzare -cumparare a fost inregistrata ca dezechilibru pozitiv in piata de echilibrare si trebuia vânduta la pretul de dezechilibru catre X.

Aceasta energie de dezechilibru nu a fost facturata in baza contractului de prestari servicii nr X catre X, nu a fost emisa factura vreunui eventual partener de contract sau conventie si nu va fi facturata asa cum mentioneaza imputernicitul Y.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, lipsa emiterii unor facturi reprezentand energie de dezechilibru pozitiv, conduce la existenta fizica a acestei cantitati de energie in SEN, insa aceasta energie nu se mai regaseste in evidenta financiar-contabila a vreunui partener si prin urmare nu va putea fi facturata catre consumatorul final cu cota legala de TVA, conducand astfel la un prejudiciu cauzat bugetului de stat.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând TVA suplimentara de plata.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând TVA suplimentara de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.