

DECIZIA nr. 57 din 04.02.2014 privind
solutionarea contestatiei formulate de **SC ABC SRL**,
cu sediul in sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr.2013 de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice cu privire la contestatia SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. 591007/25.10.2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013, comunicata sub semnatura si stampila in data de 27.09.2013.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere in ceea ce priveste suma de R lei reprezentand diferenta de TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, in vederea efectuarii controlului anticipat al deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.04.2011-30.09.2012.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de D lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA colectata suplimentar in suma de R lei, aratand urmatoarele:

In conformitate cu prevederile contractului de racordare incheiat cu T si cu legislatia specifica in vigoare, si anume H.G. nr. 90/2008 instalatia de racordare ramane in proprietatea T, organele de inspectie fiscala interpretand eronat si nelegal prevederile contractului.

Astfel, in conformitate cu Regulamentul privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public, aprobat prin H.G. nr. 90/2008 procedura de racordare se desfasoara in mai multe etape, care include si etapa de realizare a instalatiei de racordare la reseaua electrica si punerea ei in functiune, costurile aferente lucrarilor instalatiei de racordare fiind suportate de utilizatori prin intermediul tarifului de racordare.

In fapt, societatea a primit dreptul de a se racorda la reseaua electrica a T si de a o folosi pe o perioada de minimum 25 ani in schimbul achitarii tarifului de racordare, iar mai departe T foloseste sumele incasate cu titlu de tarif pentru a executa printr-un subcontractor toate lucrarile necesare privind racordarea, inclusiv statia de transformare conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor incheiat intre T in calitate de beneficiar si ABB SRL Bucuresti in calitate de constructor.

Interpretarea organelor fiscale conform careia societatea presteaza servicii catre T constand in lucrari de constructii aferente statiei de transformare in schimbul dreptului de a se racorda la retea este nefondata intrucat platile au fost efectuate in contul tarifului de racordare datorat, fiind vorba de o singura operatiune, si anume acordarea dreptului de racordare la retea contra cost si nu de un schimb de servicii.

In consecinta, colectarea TVA in valoare de R lei in baza art. 129 alin. (3) lit. b) si art. 130 din Codul fiscal este nelegala, nefiind vorba de niciun schimb de servicii, iar prin recalificarea operatiunilor autoritatile fiscale neaga dreptul de deducere a TVA aferent achizitiilor realizate de societate in vederea racordarii la reteauna electrica.

Organele fiscale nu au respectat principiile fiscale in materie de TVA, in speta principiile neutralitatii taxei si certitudinii impunerii fiscale, precum si prevederile art. 7 alin. (2) si art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala prin faptul ca nu au tinut cont de documentele puse la dispozitie.

In plus, in situatia similara a societatii P SRL, implicata si ea in derularea tranzactiilor analizate organele fiscale au considerat ca aceasta a pus statia de transformare la dispozitia T cu titlu gratuit, in baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, in timp ce in cazul contestatarei aceleasi organe fiscale abordarea a fost ca este vorba de un schimb de servicii in baza art. 130 din Codul fiscal, ceea ce contravine prevederilor art. 5 din Codul de procedura fiscala referitoare la obligatia organelor fiscale de a aplica unitar prevederile legislatiei fiscale.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatăre, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra cuantumului diferentei suplimentare de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere acestea nu au fundamentat situatia de fapt in raport de care au considerat ca in cadrul contractului de racordare la retea a avut loc un schimb de servicii intre operatorul de retea si utilizator si nu au identificat serviciile prestate de fiecare parte ce puteau face obiectul schimbului.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice au stabilit in sarcina SC ABC SRL o diferenta suplimentara de TVA in suma totala de D lei.

In legatura cu diferenta suplimentara de R lei ce face obiectul contestatiei, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 rezulta ca societatea dezvolta proiectul denumit "Parcul Eolian" in comuna ..., judetul T.....

Pentru realizarea proiectului a fost incheiat contractul de racordare la retea nr. CNTR/2010 intre T SA in calitate de operator de transport si de sistem si societatile SC ABC SRL, SC B SRL, SC P SRL si SC L SRL in calitate de utilizatori. Pretul initial convenit prin contract conform devizului general al lucrarilor de racordare este de E1 euro, repartizabil conform cotelor stabilite pentru fiecare utilizator, diferite pentru lucrari comune si lucrari specifice, din care societatii îi revine cota de 25%. Prin acte aditionale ulterioare a fost modificata cota ce revine fiecarui utilizator din costul lucrarilor.

In timpul inspectiei fiscale partiale societatea a prezentat procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor pentru "Racordarea la RET a statiei de transformare 3x250MVA 400/110KV R.." statia 400 kV nr. 3862/10.04.2012. La data incheierii acestui proces-verbal societatea a inregistrat in contabilitate valoarea achizitiilor de servicii efectuate in legatura cu contractul CNTR/2010, exercitandu-si dreptul de deducere a TVA in legatura cu aceste achizitii. Toate costurile aferente lucrarilor de racordare, inclusiv a statiei de transformare de 400 kV au fost inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" pentru suma de H1 lei reprezentand cota-parte din tariful de racordare. Dupa intocmirea procesului-verbal de receptie din 10.04.2012 societatea a transferat toate costurile astfel efectuate din contul 231 in contul 205 "Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale si alte drepturi si valori similare.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca substatia de transformare, pentru care SC ABC SRL a efectuat achizitii de servicii si pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, apartine in fapt companiei T SA, asa cum se mentioneaza si in cadrul contractului de racordare nr. CNTR/2010. Astfel, cheltuielile efectuate de societate in vederea realizarii substatiei

reprezinta, in fapt, o prestare de servicii cu plata efectuata catre T conform art. 129 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Mai mult, in conformitate cu prevederile art. 130 din Codul fiscal SC ABC SRL avea obligatia de a refactura TVA dedusa pentru realizarea investitiei deoarece bunul rezultat este in proprietatea operatorului T pentru o baza impozabila de H1 lei, rezultand o taxa colectata suplimentar in suma de R1 lei (pg. 66 din raportul de inspectie fiscala).

Ulterior, SC ABC SRL a majorat in luna septembrie 2012 costurile aferente lucrarilor de racordare, inclusiv a statiei de transformare 400 kv cu suma de H2 lei, pentru care organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de R2 lei.

In drept, potrivit art. 129 si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 129. – (3) **Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) **cesiunea bunurilor necorporale**, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare; [...]”.

“Art. 130. – **În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată**”.

Cu privire la schimbul de bunuri si servicii, pct. 8 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

“8. (1) **Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare**, precum:

a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole;

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte”.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca intre T SA in calitate de operator de transport si de sistem si societatiile SC ABC SRL, SC B SRL, SC P SRL si SC L SRL in calitate de utilizatori a fost incheiat contractul de racordare la RET nr. CNTR/2010.

La capit. 2 “Obiectul si pretul contractului” subpunctul 2.1 sunt stipulate urmatoarele: “Obiectul contractului este realizarea Lucrarilor de Racordare (lucrarile intre punctul de delimitare si punctul de racordare), asa cum

sunt definite in ATR, in conformitate cu solutia tehnica elaborata prin studiul de solutie intocmit de S.C. S.A., avizat de cu nr. 434 din 03.06.2008 ("Studiul de Solutie") si aprobata prin Avizul T nr. 133/2008 pentru avizarea Studiului de Solutie, atasate la prezentul Contract ca Anexa 3, astfel cum aceasta solutie tehnica a fost precizata in ATR, inclusiv PIF a Instalatiei de Racordare si punerea sub tensiune a instalatiei de utilizare a Utilizatorilor. Contractul va fi executat intr-o singura etapa (Etapa de Realizare) care va cuprinde doua faze: Faza intai – Lucrarile comune si Faza a Doua – Lucrarile specifice. Graficele fiecarei Faze sunt prezentate in Anexa 1, care cuprinde Graficul de realizare a Lucrarilor de Constructie si Montaj. Dupa PIF a Instalatiei de Racordare, Operatorul va asigura punerea sub tensiune a instalatiei de utilizare, in conditiile legii".

La supunctul 2.2 din contract este stipulat "Pretul initial convenit pentru indeplinirea contractului ("Pretul Contractului") platibil Operatorului de catre Utilizatori, in baza Graficului de Plati este conform devizului general al Lucrarilor de Racordare din Anexa 8 la prezentul Contract de E1 Euro reprezentand J RON la cursul BNR din ziua platii".

De asemenea, conform subpunctului 1.2 din contract "**instalatia de racordare**" inseamna *instalatia cuprinsa intre punctul de delimitare prevazut prin ATR si punctul de racordare la RET care face obiectul contractului*. Pentru evitarea oricarui dubiu, *instalatia de racordare include partea de 400 kV a Statiei de transformare*.

Prin actul aditional nr. 1/09.12.2010 la contractul de racordare nr. CNTR/2010 definitia termenului "**statia de transformare**" este urmatoarea: *"inseamna statia electrica de transformare de 400kV/110kV, care cuprinde partea de 400 kV (intre punctul de delimitare si punctul de racordare conform ATR) si partea de 110 kV, cu o capacitate de 700 MW ce va fi construita in vecinatatea satului pentru a asigura racordarea comuna la RET a parcurilor eoliene ale Utilizatorilor"*.

La pct. 1.3 din cadrul actului aditional nr. 1 sunt stipulate modificari la pretul contractului, in sensul ca pretul conform noului deviz general este de E2 euro reprezentand J2 lei, la cursul BNR la data semnarii, la care se adauga TVA, urmand a fi modificat ulterior prin act aditional cu valoarea lucrarilor de achizitie, montare si testare fibra optica necesara asigurarii comunicatiilor intre statiile R..... si M..... Din anexa reiese ca valoarea lucrarilor comune pentru teren amplasament, piese de schimb si restul de lucrari conform oferta ABB este de E3 euro, din care cota ce revine SC ABC SRL este de E4 euro, iar lucrarile specifice reprezinta E5 euro, din care lucrari specifice transformator 1 pentru SC ABC SRL este de E6 euro.

Totodata, la subpunctul 2.3 din contractul de racordare la RET nr. CNTR/2010 partile au stabilit ca **prin plata pretului contractului, utilizatorii indeplinesc obligatia de a achita tariful de racordare, conform Regulamentului de Racordare aprobat prin HG nr.90/2008.**

Avand in vedere obiectul contractului nr. CNTR/2010 analizat de organele de inspectie fiscala, in speta devin incidente si prevederile Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public, aprobat prin H.G. nr. 92/2008, conform carora:

“Art. 7. – Pentru realizarea racordării unui utilizator la rețeaua electrică de interes public se parcurg, dupa caz, următoarele etape:

- a) etapa preliminară de documentare și informare a viitorului utilizator;
- b) depunerea de către viitorul utilizator a cererii de racordare și a documentației aferente pentru obținerea avizului tehnic de racordare;
- c) emiterea de către operatorul de rețea a avizului tehnic de racordare, ca ofertă de racordare;
- d) **încheierea contractului de racordare între operatorul de rețea și utilizator;**

e) **încheierea contractului de execuție între operatorul de rețea și un executant și realizarea instalației de racordare la rețeaua electrică; punerea în funcțiune a instalației de racordare;**

f) punerea sub tensiune a instalației de utilizare.”

“Art. 31. – **Pentru realizarea racordării, utilizatorii achită operatorului de rețea, deținător al rețelei electrice, tariful de racordare stabilit conform metodologiei aprobate de autoritatea competentă.**”

“Art. 35. – Dupa încheierea contractului de racordare și în condițiile prevăzute în acesta, operatorul de rețea soluționează toate problemele legate de realizarea racordării la rețeaua electrică, respectiv asigură: proiectarea, construirea și punerea în funcțiune a instalației de racordare, inclusiv realizarea în instalațiile din amonte de punctul de racordare a tuturor condițiilor tehnice pentru asigurarea capacității necesare în vederea preluării consumului suplimentar solicitat de utilizator la parametrii calitativi corespunzători normelor în vigoare.”

“Art. 36. – Pentru racordarea utilizatorilor la rețeaua electrică se execută, după caz, următoarele categorii de lucrări:

- a) lucrări de întărire a rețelei electrice în amonte de punctul de racordare, pentru crearea condițiilor tehnice necesare racordării unui utilizator;
- b) **lucrări pentru realizarea instalației de racordare, respectiv a instalațiilor cuprinse între punctul de racordare și punctul de delimitare;**
- c) lucrări pentru realizarea instalațiilor din aval de punctul de delimitare.”

“**Art. 37. – (1) Realizarea lucrărilor din categoria prevăzută la art. 36 lit. a) se face de către operatorul de rețea și pe cheltuiala acestuia**, în conformitate cu reglementările legale. În cazurile speciale prevăzute în reglementările emise de autoritățile competente, pentru lucrări destinate racordării unui loc de producere sau destinate în exclusivitate ori în proporție de peste 60% racordării unui loc de consum, costurile sunt suportate și de către utilizator. Modul și cota de participare a părților la suportarea costurilor în cazurile speciale se reglementează de autoritatea competentă.”

“Art. 38. – (1) Operatorul de rețea poate executa lucrările din categoriile prevăzute la art. 36 lit. a) și b) cu personal propriu, dacă deține atestat, sau atribuie contractul de achiziție publică pentru executare de lucrări unui operator

economic atestat, respectând procedurile de atribuire a contractului de achiziție publică.

(2) Contractul de lucrări având ca obiect execuția lucrărilor din categoria prevăzută la art. 36 lit. b) se poate încheia de către operatorul de rețea și cu un anumit proiectant sau constructor atestat, ales de către utilizator, care cere, în scris, în mod expres acest lucru operatorului de rețea, înainte de încheierea contractului de racordare.

(3) În situația prevăzută la alin. (2), tariful de racordare perceput de operatorul de rețea se va recalcula în mod corespunzător, corelat cu rezultatul negocierii dintre utilizator și proiectantul sau constructorul pe care acesta l-a ales.

(4) *Lucrările din categoria prevăzută la art. 36 lit. b), respectiv instalația de racordare, inclusiv în cazurile prevăzute la alin. (2), se execută de către un operator economic atestat numai după încheierea cu operatorul de rețea a contractului de execuție.*

(5) Întrucât costurile lucrărilor instalației de racordare nu sunt suportate de operatorul de rețea, ci de un utilizator, prin tariful de racordare, se consideră că în acest caz contractarea execuției în condițiile prevăzute la alin. (2) nu intră în contradicție cu prevederile legislației în vigoare privind atribuirea contractelor de achiziție publică. “

“Art. 39. – Realizarea lucrărilor din categoria corespunzătoare art. 36 lit. c) este în responsabilitatea utilizatorului și se face pe cheltuiala lui.”

“Art. 40. – (1) Recepționarea instalațiilor rezultate în urma lucrărilor prevăzute la art. 36 lit. b) și punerea lor în funcțiune se realizează în conformitate cu normele în vigoare pentru aceste operațiuni, aferente lucrărilor proprii ale operatorului de rețea.

(2) **Aceste instalații rămân în patrimoniul operatorului de rețea și vor putea fi folosite pentru racordarea altor utilizatori, cu respectarea prevederilor art. 26 alin. (7). “**

În anexa nr. 1 la Regulament noțiunea “tarif de racordare” este definită ca reprezentând **“tariful reglementat care reprezintă cheltuiala efectuată de un operator de rețea pentru realizarea racordării unui loc de producere sau de consum al unui utilizator la rețeaua electrică. “**

Potrivit Metodologiei de stabilire a tarifelor de racordare a utilizatorilor la rețelele electrice de distribuție de medie și joasă tensiune, aprobat prin Ordinul Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 29/2003, în conformitate cu art. 37 alin. (1) din Regulamentul privind racordarea utilizatorilor la rețelele electrice de interes public

“tariful de racordare la rețelele electrice de medie și/sau joasă tensiune (T) **însumează două componente, B și C, respectiv $T = B + C$,**

unde:

B reprezintă componenta corespunzătoare instalației de racordare; mărimea acesteia se determină în funcție de tipul rețelei, lungimea racordului/branșamentului și puterea aprobată, pe baza unor indici specifici «b(i)» reprezentând costuri medii pe unitatea de măsură (km, kW, buc. etc.);

C reprezintă componenta corespunzătoare recepției lucrărilor și punerii sub tensiune a instalației de utilizare, stabilită pe bază de tarife."

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se retine ca, pentru realizarea racordării la rețeaua electrică deținută și exploatată de un operator de rețea, utilizatorii trebuie să achite operatorului de rețea tariful de racordare, care este egal cu valoarea lucrărilor, stabilită pe baza de deviz general, pentru realizarea instalațiilor cuprinse între punctul de racordare și punctul de delimitare, iar în situația în care, din motive tehnice sau economice, delimitarea instalațiilor nu poate fi făcută la limita de proprietate, respectiv se vor realiza pe proprietatea utilizatorului, acesta nu va emite pretenții financiare legate de existența unor instalații realizate exclusiv în beneficiul lui și amplasate pe proprietatea sa, dar care aparțin operatorului de rețea.

În speța, se retine faptul că SC ABC SRL, în calitate de dezvoltator de parcuri eoliene a încheiat alături de alte 3 societăți contractul de racordare la rețea RET (rețeaua electrică de transport) nr. CNTR/2010, în baza căruia a achitat către operatorul de rețea T SA tariful de racordare la nivelul contravalorii lucrărilor de racordare pe baza de deviz general, lucrări ce includeau și stația de transformare de 400 kV. În conformitate cu prevederile Regulamentului aprobat prin H.G. nr. 90/2008 instalația de racordare rezultată în urma lucrărilor a fost și rămâne în proprietatea operatorului de rețea T, chiar dacă costurile de realizare a acesteia nu sunt suportate de operatorul de rețea, ci de către utilizatori, respectiv SC ABC SRL prin intermediul tarifului de racordare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, la momentul recepției stației de transformare, a avut loc un schimb de servicii între utilizatoarea SC ABC SRL și operatorul de rețea T, **fără să precizeze în ce anume a constatat efectiv acest schimb, respectiv ce serviciu a prestat T către SC ABC SRL a cărui plată să se realizeze, în compensare, cu un alt serviciu prestat de această dată de SC ABC SRL către T**, pentru a ne afla în prezența unui schimb de bunuri/servicii ce intră în sfera de aplicare a TVA, după cum se explicitează chiar la pct. 8 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 130 din Codul fiscal.

Se retine că, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal**.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției

fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala, se retine ca, pentru a fi in prezenta unui schimb de bunuri/servicii in intelesul art. 130 din Codul fiscal, este necesara identificarea a doua operatiuni separate din perspectiva taxei, in care plata uneia dintre operatiuni sa se faca prin schimb cu cealalta operatiune. Or, in raport de documentele existente la dosar, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au identificat ce serviciu anume a prestat SC ABC SRL catre T si nu au aratat cum cheltuielile efectuate pentru realizarea statiei de transformare, parte integranta a instalatiei de racordare reprezinta o astfel de prestare in favoarea T, in conditiile in care ele au fost inregistrate in contul 231 si apoi transferate in contul 205 ca reprezentand cota-parte din tariful de racordare, deci ca serviciu achizitionat de

la T, respectiv **nu au explicitat cum acelasi serviciu de realizare a instalatiei de racordare, evaluabil la nivelul tarifului de racordare este achizitionat si prestat concomitent intre aceleasi parti.**

De asemenea, prin consemnarile din cadrul raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 **organele fiscale nu au facut dovada examinarii detaliate a tuturor circumstantelor edificatoare ale cazului**, respectiv:

- nu au analizat continutul detaliat al devizului general ce reprezinta pretul contractului de racordare si daca realizarea statiei de transformare de 400 kV era cuprinsa in acest deviz si care era cota ce trebuia suportata de societate;

- nu au analizat modul cum s-a derulat contractul de furnizare nr. CNTR/2010 incheiat intre T in calitate de beneficiar si ABB SRL Bucuresti in calitate de furnizor pentru lucrarile de racordare finantate din contractul de racordare nr. CNTR/2010, desi acesta este mentionat in procesul-verbal de receptie a statiei de transformare nr./10.04.2012;

- nu au precizat din ce se compun sumele de H1 lei si H2 lei inregistrate de societate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" si care au constituit baza impozabila pentru care au colectat TVA suplimentara in urma inspectiei fiscale;

- nu au analizat cum a facturat T tariful de racordare in raport cu valoarea din devizul general si cum l-a inregistrat SC ABC SRL si nici daca nu au fost efectuate plati efective (prin decontare bancare) intre cele doua parti, avand in vedere schimbul de servicii reclamat;

- nu au solicitat efectuarea de verificari incrucisate la operatorul T SA in vederea clarificarii modului de derulare a contractului de racordare nr. CNTR/2010, tinand cont si de prevederile art. 38 din Regulamentul privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public, aprobat prin H.G. nr. 92/2008.

Totodata, din referatul nr. reiese ca, in fapt, motivul pentru care organele de inspectie fiscala au considerat operatiunile referitoare la realizarea substatiei de transformare ca **o prestare de servicii cu plata prevazuta de art. 129 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal** este acela ca achizitiile aferente au fost efectuate pentru un bun (o statie) ce se afla in proprietatea unei alte persoane juridice decat SC ABC SRL, situatie ce se circumscrie in realitate **unei prestari de servicii asimilate celei cu plata prevazuta la art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal**, respectiv ca un serviciu (realizarea substatiei) prestat de catre o persoana impozabila (SC ABC SRL) pentru uzul altor persoane (T), in mod gratuit, in masura in care serviciile de racordare prestate de T catre SC ABC SRL au fost achitate efectiv prin decontare bancara, fara a fi vorba de un schimb "in natura" de servicii intre cele doua parti. Or, in ceea ce priveste instalatia de racordare, utilizatorul nu transfera gratuit catre T un activ intrucat acesta nu se afla niciodata in proprietatea utilizatorului, astfel ca tariful de racordare reprezinta contravaloarea serviciului de racordare la reseaua de energie electrica prestat de T, fara ca dispozitiile art.128 alin. (4) din Codul fiscal sa fie incidente, dupa cum s-a pronuntat si Directia Generala Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale

din cadrul Ministerului Finantelor Publice. Prin urmare, **exista o contradictie evidenta intre motivele de fapt si temeiurile de drept** invocate de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei in sensul ca toate lucrarile necesare privind racordarea, inclusiv statia de transformare au fost realizate de T in baza contractului incheiat cu constructorul ABB SRL Bucuresti si afirmatia organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei in sensul ca societatea contestatara a inregistrat in evidenta contabila si si-a dedus TVA din facturi emise de ABB catre SC ABC SRL se retine ca in cuprinsul raportului nu a fost facuta nicio mentiune in acest sens. Spre exemplu, in cazul facturii nr.2012 prezentata ca demonstrand contrariul celor afirmate de contestatara, organele fiscale **nu au precizat in ce decont al perioadei si-a dedus contestatara TVA facturata si nici daca echipamentele si lucrarile facturate fac parte din devizul general al lucrarilor de racordare** ce au facut obiectul contractului de racordare nr. CNTR/2010 sau **dintr-o comanda separata**, necesara pentru realizarea instalatiilor ce cad exclusiv in sarcina contestatarei, in calitate de utilizator.

Mai mult, prin faptul ca acelasi organe de inspectie fiscala – Serviciul inspectie fiscala persoane juridice 2 din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice – au aplicat un tratament fiscal diferit acelorasi operatiuni realizate de doua dintre cele patru societati utilizatoare ce au incheiat cu T contractul de racordare nr. CNTR/2010 – respectiv, contestatara SC ABC SRL si partenera SC P SRL reprezinta o incalcare a principiului aplicarii unitare a legislatiei fiscale stipulat de art. 5 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Se mai retine si ca simpla citare a prevederilor din contracte si din dispozitiile legale aplicabile **nu este suficienta si nici nu poate inlocui examinarea situatiei concrete a contribuabilului supus inspectiei si prezentarea acestei situatii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala**, ca document scris ce trebuie sa cuprinda constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal si care sta la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexa a acesteia.

Avand in vedere cele anterior prezentate rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu derularea contractului de racordare nr. CNTR/2010, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate in ceea ce priveste diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act***

administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie, **prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei si analiza detaliata a continutului tarifului de racordare si a modului lui de facturare si a consecintelor fiscale aferente si mentionarea acestora in cuprinsul raportului de inspectie fiscala**, cu preluarea corespunzatoare in decizia de impunere emisa pe baza acestui raport*. La reverificare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere toate operatiunile derulate de partile implicate in contractul de racordare nr. CNTR/2010, in vederea stabilirii unui tratament fiscal unitar si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129 si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 8 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public, aprobat prin H.G. nr. 92/2008, art. 5 alin. (1), art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa pentru contribuabilul SC ABC SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **R lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care

sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.