

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.6923

Dosar nr..X./2012

Ședința publică de la 11 octombrie 2013

Președinte:	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Magistrat asistent

La data de 11 octombrie 2013, s-a luat în examinare recursul formulat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței nr. .X. din 5 iulie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când, Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 17.11.2013 și, respectiv, 24.11.2013, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii deduse judecății

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. sub nd..X./2012 din 17.04.2012, R- S.C. .X. S.R.L. a solicitat în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Administrația Finanțelor Publice .X. prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. și Administrația Finanțelor Publice .X., anularea în tot a deciziei nr. 418/2011 emisă de pârâta ANAF, anularea decizia de impunere .X./31.03.2011 emisă de pârâta AFP.X. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa anume baza impozitabilă stabilită suplimentar la suma de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, anularea dispoziția nr. .X./31.03.2011 emisă de pârâta AFP.X. privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, așa cum a fost modificată

prin dispoziția nr. .X./16.06.2011, emisă tot de AFP.X., în ceea ce privește măsurile referitoare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, anularea parțială a raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2011 emis de pârâta AFP.X., anume a măsurilor dispuse în capitolele 3.11 - Impozit pe profit și 3.12- Taxa pe valoarea adăugată, admiterea cererii subscrisei de rambursare a TVA în sumă de .X. RON și obligarea pârâtelor la rambursarea acestei sume, anularea veniturilor impozabile suplimentare impuse în sarcina sa în sumă de .X. RON, respectiv anularea diminuarea pierderii fiscale la nivelul anului 2009, precum și obligarea la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de acest proces.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că în perioada verificată, având în vedere efectele negative ale crizei economice înregistrate, cererea de energie electrică a scăzut, motiv pentru care a înregistrat un surplus de energie electrică, care a fost tranzacționat pe piața zilei următoare de către operatorul OPCOM, la prețuri inferioare celor la care au fost achiziționate cantitățile de energie electric.

Urmare a acestor împrejurări, în perioada verificată, pentru anul 2007 a înregistrat o pierdere fiscală de .X. lei, pentru anul 2008 a înregistrat o pierdere fiscală de .X. lei, iar pentru anul 2009 a înregistrat o pierdere fiscală de .X. lei.

În ceea ce privește TVA-ul aferent perioadei verificate, reclamanta a arătat că a depus trimestrial deconturile de TVA, astfel TVA deductibilă: .X. lei, TVA colectată: .X. RON, iar soldul sumei negative a TVA: .X. RON.

Reclamanta a arătat că Decizia 418 a ANAF este nelegală deoarece autoritatea a greșit atunci când a analizat raporturile juridice dintre aceasta și societățile rezidente afiliate, anume .X. și .X. , a greșit când a aplicat dispozițiile art. 11 alin. (1) Cod Fiscal deși tranzacțiile analizate aveau un scop economic și reflectau clar acest conținut și a făcut aplicarea greșită a dispozițiilor art. 11 alin. (2) Cod Fiscal, anume a aplicat un text de lege care nu era în vigoare în raport de Perioada verificată.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința civilă nr..X. din 5 iunie 2012 Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal a respins excepțiile lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Administrația Finanțelor Publice .X. și inadmisibilității invocată de aceasta prin întâmpinare, ca neîntemeiate, a respins acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Administrația Finanțelor Publice .X. prin reprezentant Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., și a inadmisibilității capătului de cerere privind anularea Deciziei .X./31.03.2011ca neîntemeiată.

În motivarea hotărârii s-au arătat următoarele:

Cu privire la *excepția lipsei calității procesuale pasive* în raport de capătul de cerere privind anularea Deciziei nr. 418/2011, instanța observă că, prin acțiunea formulată, reclamanta a indicat mai multe capete de cerere, vizând mai multe acte administrativ-fiscale, între care unele emise de pârâta Administrația Finanțelor Publice .X., iar altele emise de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor. De asemenea, din modalitatea de formulare a acțiunii, nu rezultă că reclamanta ar fi formulat capătul de cerere privind anularea Deciziei nr. 418/2011 în contradictoriu cu AFP .X., ci în raport de numărul de acte contestate a înțeles să cheme în judecată pe emitenții acestora. Prin urmare, instanța va respinge excepția lipsei calității procesuale pasive ca neîntemeiată.

În ceea ce privește *excepția inadmisibilității capătului de cerere privind anularea deciziei .X./31.03.2011*, instanța apreciază că, de vreme ce actul administrativ-fiscal care generează obligații în sarcina reclamantei și împotriva căruia a fost formulată contestația soluționată prin decizia nr. 418/2011 este decizia de impunere .X./31.03.2011, acesta poate fi supus controlului instanței de contencios administrativ, o interpretare contrară fiind de natură a încălca dreptul de acces la o instanță, astfel cum este garantat de dispozițiile art. 6 CEDO.

Pe fondul cauzei, instanța reține **în fapt** că prin raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 31.03.2011 s-a constatat, urmare inspecției fiscale efectuate, că societatea reclamantă a achiziționat energie electrică cu prețuri cuprinse între .X. lei/Mwh și .X. lei/Mwh (de la SN .X. SA), de .X. lei/Mwh (de la SC .X. SRL), între .X. lei/Mwh și .X. lei/Mwh (de la SC .X. LTD) și de .X. lei/Mwh (de la SC .X. SRL); că în principal această cantitate a fost livrată către SC .X. .X. SA și SC .X. SA la un preț de .X. lei/Mwh conform contractelor nr. .X./23.12.2008 și nr. .X./23.12.2008, precum și faptul că aceste contracte au fost revizuite începând cu luna august 2009 la prețul de livrare de .X. lei, situat sub nivelul prețului mediu de achiziție de .X. lei, nereziliind vechile contracte cu privire la cantitățile ce urmează a fi livrate, ci modificând doar prețurile în sensul diminuării acestora, în baza unor reconfirmări a tranzacțiilor individuale. Făcând aplicarea dispozițiilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, echipa de control a procedat la reconsiderarea veniturilor realizate de societate și a profitului realizat prin aplicarea prețului de .X. lei asupra cantității de energie electrică livrată către SC .X. SA și SC .X. .X. SA în perioada august – decembrie 2009, stabilindu-se venituri suplimentare în cuantum de .X. lei, fiind avută în vedere metoda comparării prețurilor, respectiv prețul de achiziție al energiei electrice de la SN .X. SA, prețul rezultat în urma studiului

de piață și prețul de vânzare practicat de societate. De asemenea, s-a stabilit o diferență de TVA de .X. lei (f. 31-40).

În baza acestui raport de inspecție fiscală a fost emisă decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./31.03.2011 prin care s-a stabilit obligația reclamantei de a achita tacă pe valoare adăugată în cuantum de .X. lei (f. 41-43).

Totodată, prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2011 s-a stabilit în sarcina reclamantei obligația de a întocmi și depune Declarațiile 102 aferente perioadei august 2009 – iunie 2010, în vederea corectării fișei de plătitor; întocmirea și depunerea Declarației rectificative 101 aferentă anului 2009; declararea eronată a sumei de .X. lei ca impozit microîntreprinderi în declarație .X. pentru anul 2009 societatea neîncadrându-se în această categorie (f. 44-45), iar prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./16.06.2011 s-a stabilit în sarcina reclamantei obligația de a întocmi și depune Declarațiile 102 rectificative aferente perioadei august 2009 – iunie 2010, în vederea corectării fișei de plătitor; diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 de .X. lei, înregistrată de societate, cu suma de .X. lei, rezultând o pierdere de 23.760.639 lei, stabilită ca urmare a reconsiderării veniturilor de echipa de control, recuperarea pierderii urmând a se realiza în conformitate cu prevederile art. 26 din Legea nr. 571/2003; întocmirea și depunerea Declarației 101 avându-se în vedere diminuarea pierderii cu suma de .X. lei, precum și completarea la C II rândul 4 „Impozit pe profit declarat pentru trim. IV” a sumei de .X. lei (f. 46-48).

Prin decizia nr. 418/2011 emisă de ANAF – Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./31.03.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară a fost respinsă ca nemotivată, iar contestația formulată împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma totală de .X. lei dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./16.06.2011 și a depunerii declarației 101 pe anul 2009 rectificată a fost respinsă ca neîntemeiată (f. 58-73).

În drept, instanța reține că potrivit dispozițiilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, forma în vigoare în perioada controlată, *„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal - (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. (1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil*

declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente; b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare; c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit; d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Instanța reține că reclamanta a invocat faptul că organele de inspecție fiscală au analizat greșit raporturile sale juridice cu societățile rezidente afiliate .X. și .X. .X., întrucât tranzacțiile din iulie 2009 reprezintă noi contracte, având ca obiect alte cantități de energie și alte perioade de livrare. În raport de prevederile art. 1 din contractele nr. .X./23.12.2008 încheiate cu .X. SA (f. 92) și nr. .X./23.12.2008 încheiate cu .X. .X. SA (f. 118), conform cărora „ Obiectul contractului: Contractul-cadru (care include Anexele și condițiile specifice („Condițiile Specifice”)) reglementează toate tranzacțiile pe care le vor încheia Părțile în vederea cumpărării, vânzării, livrării și acceptării de energie electrică, incluzând Opțiuni pentru cumpărarea, vânzarea, livrarea și primirea de energie electrică (fiecare astfel de tranzacție constituind o „Tranzacție individuală”). Toate Tranzacțiile Individuale împreună cu acest Contract-Cadru reprezintă un singur contract între Părți (denumit în continuare „Contractul”). Prevederile acestui Contract-Cadru se aplică și constituie o parte integrantă a fiecărei Tranzacții Individuale ”, instanța observă că această

susținere este neîntemeiată, chiar părțile contractante stabilind că este vorba despre unul și același contract ori de câte ori se încheie tranzacții individuale.

În ceea ce privește modalitatea de calculare a prețului, instanța reține că în cele două contracte-cadru menționate anterior se prevede la art. 15 pct. 1 că „Prețul de plătit va fi determinat în conformitate cu Metoda de Calcul la Data de Calcul Specificată în Tranzacția Individuală” (f. 103, respectiv f. 129), în vreme ce prin Confirmările Tranzacțiilor Individuale încheiate la data de 23.12.2008 cu .X. SA (f. 146) și .X. .X. SA (f. 147) s-a stabilit „Prețul contractului: Părțile agreează că prețul contractului este determinat luându-se în considerare prețul mediu al energiei achiziționate de către .X. pe .X. și va fi ajustat printr-o componentă variabilă de 0,25% din prețul unitar al contractului care va fi certificat de către un auditor independent până la data de 31 Martie 2009 și care nu poate depăși 1%.” De asemenea, în cuprinsul Confirmărilor Tranzacțiilor Individuale încheiate la datele de 30.07.2009 cu .X. SA (f. 149), respectiv de 02.10.2009 cu .X. .X. SA (f. 150) s-a stabilit că „prețul contractului include comisionul de 0,54% aplicat la prețul mediu al energiei achiziționate de către .X. pe .X..”

Așadar, rezultă că intenția părților contractante a fost aceea de a stabili prețul de livrare a energie electrice prin raportare atât la prețul de achiziție plătit de reclamantă pe .X., cât și la o componentă variabilă stabilită de un auditor independent, în acest scop reclamanta solicitând .X. efectuarea unui raport.

Or, de vreme ce prețul mediu de achiziție a energiei electrice plătit de reclamantă pe .X. a fost de .X. lei, iar în raportul întocmit de .X. s-a stabilit că prețul optim ce trebuie practicat de societate în raporturile cu .X. SA și .X. .X. SA este de .X. lei, conform clauzelor contractuale, astfel cum părțile însele au înțeles să le stabilească, prețul de livrare a energie nu putea fi inferior acestui preț.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au făcut doar aplicarea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 în ceea ce privește contractele menționate, ci chiar au dat eficiență și depline efecte juridice acestora, astfel încât nu se poate susține că acestea au intervenit într-o manieră nepermisă la stabilirea prețului de livrare a energiei electrice, ajustându-l cu încălcarea principiului libertății contractuale. Practic, în cauză nu se pune în discuție ajustarea prețului de transfer, ci faptul că părțile nu au respectat prețurile fixate prin contracte.

De asemenea, în situația în care părțile voiau să stabilească alt preț sau altă modalitate de determinare a acestuia, aveau obligația fie de a rezilia contractele încheiate deja, fie să modifice clauzele contractuale cu privire la preț, astfel cum și organele fiscale au menționat.

În același context, instanța apreciază ca neîntemeiate susținerile reclamantei cu privire la impactul pe care studiul întocmit de .X. îl are asupra determinării prețului de livrare a energiei electrice către .X. SA și .X. .X. SA întrucât, așa cum s-a arătat anterior, chiar părțile au făcut referire la acesta în cuprinsul clauzelor contractuale.

În ceea ce privește critica formulată de reclamantă, privitoare la aplicabilitatea art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, observând și considerentele anterioare, instanța reține că acest text legal nu face nicio diferențiere între persoanele afiliate străine și persoanele afiliate române, rezultând că aceste dispoziții se aplică între toate persoanele afiliate, indiferent de naționalitate. Chiar dacă pct. 22 din HG nr. 44/2004, forma în vigoare în anul 2009, prevedea că reconsiderarea evidențelor persoanelor nu se efectuează în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate, instanța observă că, de vreme ce această hotărâre de guvern a fost adoptată în vederea executării Legii nr. 571/2004, nu putea cuprinde reglementări diferite de aceasta și nu putea aduce modificări sau adăugiri care să contravină rațiunii adoptării sale.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată în cuantum de .X. lei, instanța reține că prin decizia nr. 418/2011 contestația formulată cu privire la aceasta a fost respinsă ca nemotivată. Așadar, un prim demers pe care instanța îl are de parcurs este acela de a stabili dacă soluția dată de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este temeinică și legală.

În acest sens, se reține că în mod corect organul de soluționare a contestației a apreciat că în cauză sunt incidente prevederile art. 206 alin. 1 lit. c) și d) din OG nr. 92/2003, iar în raport de prevederile art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 și pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2137/2011 soluția ce se impune a fi dată este aceea de respingere a contestației ca nemotivată având în vedere că în cuprinsul contestației formulate de reclamantă și înregistrată sub nr. .X./050.5.2011 aceasta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată împotriva taxei pe valoare adăugată în cuantum de .X. lei (f. 49-56). Mai mult, în cadrul acțiunii formulate în fața instanței reclamanta nu a formulat critici cu privire la soluția adoptată de organul fiscal de soluționare a contestației.

Pe de altă parte, procedând la analizarea criticilor formulate de reclamantă în cadrul cererii de chemare în judecată, instanța observă că acestea sunt neîntemeiate întrucât, așa cum în mod corect au reținut organele de inspecție fiscală, veniturile reale pe care aceasta trebuia să le realizeze din derularea celor două contracte și care erau purtătoare de TVA sunt cu .X. lei ,mai mari decât cele declarate. De asemenea, reiterând argumentele expuse anterior cu privire la prețul determinat având în vedere clauzele contractuale

stabilite de părți, instanța observă că organele de inspecție fiscală nu au încălcat prevederile Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, ci l-au aplicat în mod corect având în vedere contrapartida pe care reclamanta urma să o obțină în schimbul livrării energiei electrice către clienții .X. SA și .X. SA. Totodată, trebuie avut în vedere că determinarea prețului s-a făcut prin raportare la prevederile contractuale, așadar în funcție de voința părților, iar nu prin raportare la prețul pieței, astfel încât Hotărârea CJUE Campsa Estaciones invocată de reclamantă nu este incidentă în cauză.

3. Recursul declarat în cauză

Împotriva soluției instanței de fond a formulat recurs reclamanta S.C. .X. S.R.L. invocând în drept dispozițiile art.304 pct.8 și 9 și art.304¹ Cod procedură civilă.

În motivarea acestuia s-a arătat faptul că sentința este nelegală fiind dată cu încălcarea dispozițiilor art.965, 977, 982 și 983 Cod civil, motiv ce se încadrează în dispozițiile art.304 pct.8 Cod procedură civilă, întrucât instanța de fond, în mod greșit a apreciat că în Noile Tranzacții Individuale prețul a fost stabilit de părți „*prin raportare atât la prețul de achiziție plătit de reclamantă [adică aceasta - n. ns] pe .X., cât și la o componentă variabilă*” (pagina 8 al doilea alineat complet din Sentință), și prin urmare prețul nu putea fi inferior valorii de .X. lei MWh, când de fapt în Noile Tranzacții Individuale prețul convenit a fost unul fix pe toată perioada livrărilor suplimentare, stabilit în funcție de condițiile din piață de la data încheierii Noilor Tranzacții Individuale.

S-a arătat totodată că instanța de fond a procedat la interpretarea clauzelor contractuale privind „*prețul de livrare*” (pagina 8, al doilea alineat complet din Sentință), pentru a stabili care a fost prețul convenit între părți pentru Noile Tranzacții Individuale.

Ori, această interpretare contravine contractelor dintre părți, deoarece pe de-o parte în noile Tranzacții Individuale prețul era expres specificat, și deci nu era necesară o interpretare din partea instanței, iar pe de altă parte, instanța efectuează această interpretare în mod greșit raportat la dispozițiile celorlalte clauze contractuale.

Cu privire la primul element, așa cum rezultă expres din Anexele 12 și 13 la cererea de chemare în judecată (filele 149 și 150 din dosarul de fond), prețul convenit atât pentru livrările către EE cât și către EEM a fost de .X. lei/MWh.

Faptul că acest preț indicat în mod precis este și unul corect calculat rezultă printr-o simplă verificare ce se poate efectua împărțind suma totală lunară contractată (ultima coloană din Noile Tranzacții Individuale), la cantitatea contractuală de livrat pentru luna respectivă (antepenultima coloană

din Noile Tranzacții Individuale), care dă ca rezultat prețul pe MWh stabilit și menționată în penultima coloană.

Mai mult, faptul că părțile vor conveni prețurile efectiv de plătit în cadrul Tranzacțiilor Individuale și nu în contractele-cadru, cum de astfel este și firesc având în vedere că aceste din urmă contracte sunt doar „cadru”, reiese din dispozițiile acceptate de comun acord de părți astfel:

Art. 4.1 pag. 8-9 din Contractele cadru, prevede că Cumpărătorul va plăti Prețul Contractat respectiv, adică cel specificat în Tranzacțiile Individuale.

Definiții - p. 43 din Contractele cadru prevăd că Prețul Contractat înseamnă, cu privire la o Tranzacție Individuală, prețul agreat de părți.

Definiții - p. 48 din Contractele cadru prevăd că Prețul de Plătit are înțelesul specificat în Tranzacția Individuală.

Prin urmare, atâta timp cât în cadrul Noilor Tranzacții Individuale, părțile au convenit un preț expres determinat, acesta fiind de altfel prețul care în cele din urmă a fost facturat și efectiv achitat de EE și respectiv EEM, instanța trebuia să soluționeze cauza aplicând înțelegerea contractuală dintre părți în litera și spiritul acesteia, *„neavând dreptul să-i dea un alt înțeles, fața de art.969 alin. (1) C.civ.”*

S-a mai invocat nelegala interpretare a prevederilor contractuale astfel deși nu era nevoie de o interpretare a contractelor, instanța a pășit totuși la o astfel de analiză, care este fundamental greșită, având în vedere că instanța concluzionează că în Noile Tranzacții Individuale prețul a fost stabilit de părți *„prin raportare atât la prețul de achiziție plătit de reclamantă [adică subscrisa - n. ns] pe .X. cât și la o componentă variabilă”*.

În primul rând, greșeala instanței se manifestă în determinarea eronată a dispozițiilor contractuale aplicabile *in concreto*.

Mai exact, în analiza pe care o face asupra prețului din Noile Tranzacții Individuale, instanța face trimitere la art. 15 pct. 1 din contractele cadru care prevăd, cu privire la prețurile contractate variabile, contrar celor citate de instanța de fond că *„Prețul Contractat va fi determinat la Data Plătii la Prețul de Plătit după cum se specifică în Tranzacția Individuală respectivă”*.

Această dispoziție contractuală nu este aplicabilă în cauză, deoarece aici părțile nu au convenit un preț variabil, ci un preț fix pentru toată perioada de livrare, expres menționat și fiind același pe întregul perioadei, după cum rezultă din Noile Tranzacții Individuale.

De altfel, chiar din titlul capitolului 15 se observă că acesta conține dispoziții ce privesc *„Prețuri variabile și procedura aplicabilă în cazul întreruperii unei piețe organizate”*.

În al doilea rând, instanța a omis să analizeze și să facă aplicarea art. 4.1 și a definițiilor contractuale privind Prețul Contractat, Prețul de Plătit și Prețul Variabil (Anexa 1 la contractele cadru), analiză din care ar fi rezultat fără nici un dubiu că prețul convenit de părți în Noile Tranzacții Individuale nu era unul variabil, ci unul fix, care urma să fie plătit și a fost plătit de Cumpărători la valoarea fixă stabilită în Noile Tranzacții Individuale.

Faptul că nu se afla în prezența unor prețuri variabile reiese în mod clar din formularea art. 15.1 din contractele cadru și prin raportare la Noile Tranzacții Individuale, deoarece dacă art. 15.1 ar fi fost aplicabil atunci în Noile Tranzacții Individuale nu am fi avut prețuri clar stabilite, ci o metodă de calcul și *„un indice, un curs de schimb sau orice alt preț de referință valabil”*, prețurile efectiv de plătit urmând să fie stabilite la data facturării în funcție de acești indicatori.

În cauză însă, prețurile sunt exprimate în mod expres în Noile Tranzacții Individuale și s-au plătit la valoarea respectivă pe întreaga durată contractuală, ceea ce confirmă că suntem în prezența unor prețuri fixe, calculate la data încheierii Noilor Tranzacții Individuale în funcție de prețul pieței, și căror le sunt aplicabile dispozițiile art. 4.1 din contractele cadru prin coroborare cu definițiile aferente Prețului Contractat și Prețului de Plătit din anexa la aceste contracte.

În lipsa existenței unor prețuri variabile, instanța nu putea să analizeze și să interpreteze contractul în sensul că prețul a fost stabilit în funcție de prețul de achiziție pe .X. cât și în funcție de un comision stabilit de un expert independent.

Instanța se află în eroare și atunci când, în pofida dispozițiilor exprese ale Noilor Tranzacții Individuale care prevedeau prețuri Fixe, interpretează mențiunea din aceste tranzacții că *„prețul contractului include comisionul de 0,54% aplicat la prețul mediu al energiei achiziționate de către .X. [adică subscrisa - n. ns pe .X.]”* în sensul că prețul tranzacțiilor ar fi calculat în funcție de prețul mediu de achiziție.

Suntem din nou în prezența unei erori deoarece în fapt doar comisionul este calculat prin raportare la prețul de achiziție, în timp ce prețul de vânzare este calculat în funcție de condițiile pieței valabile la momentul încheierii Noilor Tranzacții Individuale.

Că lucrurile stau așa, rezultă și din interpretarea legală în conformitate cu art. 977 și art. 982 Cod civil cum că se va ține cont de intenția comună a părților și de interpretarea în ansamblu a actului.

Din raportarea acestei dispoziții legale la prevederile art. 4.1 din contractele cadru care prevăd că prețul va fi cel expres stabilit în tranzacțiile individuale, și ținând cont că în Noile Tranzacții Individuale erau precizate

prețuri concrete, nu doar formule pentru determinarea ulterioară a prețului la data plății, rezultă în mod clar că doar comisionul nu și prețul pentru Noile Tranzacții a fost calculat prin raportare la prețul de achiziție.

S-a mai arătat că interpretarea greșită se raportează și la dispozițiile art. 983 Cod civil. Potrivit acestuia, *„când este îndoială, convenția se interpretează în favoarea celui care se obligă”*.

În situația dedusă judecății, instanța având dubii și interpretând contractul pentru a stabili dacă avem un preț fix sau unul variabil, calculat în funcție de prețul de achiziție, trebuia să observe că stabilind prețul fix ca fiind valabil, cum de altfel era și corect, cel care se obliga, adică EE și respectiv EEM plăteau un preț de .X. lei MWh, pe când stabilind prețul variabil ca fiind corect acesta creștea, și prin urmare interpretarea a devenit nelegală, deoarece se face în defavoarea părții care se obligă.

Pentru aceste motive, deoarece instanța a pășit la interpretarea contractelor încheiate între subscrisa și EE și EEM, deși acestea conțineau clare și precise, și pentru că interpretarea s-a făcut oricum contrar dispozițiilor contractuale și intenției comune a părților, precum și contrar dispozițiilor legale, se impune admiterea acestui motiv de modificarea și schimbarea în tot a Sentinței în sensul că prețurile convenite în Noile Tranzacții Individuale au fost prețuri fixe și expres stabilite acolo prin raportare la condițiile de piață de la momentul încheierii acestor tranzacții, prețuri ce au fost diferite de cele din Primele Tranzacții Individuale deoarece vorbim de livrări suplimentare în cadrul Noilor Tranzacții Individuale iar prețul se stabilea pe fiecare tranzacție individuală în parte.

Cât privește aplicarea greșită a dispozițiilor art.11 alin.1 și 2 din Codul fiscal și a dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 de aplicare a Codului fiscal, motiv ce se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă, s-a arătat că Art. 11 alin. (1) Cod fiscal prevede după cum urmează: *”În 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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia**”*.

În temeiul acestei dispoziții, autoritățile fiscale au *„reîncadrat”* prețul din Noile Tranzacții Individuale stabilind că trebuia folosit prețul din Primele Tranzacții Individuale.

Această așa-numită operațiune de *„reîncadrare”* nu putea fi făcută însă de autorități deoarece potrivit textului legal sus-menționat autoritățile fiscale puteau fie să nu ia în considerare o operațiune care nu ar fi avut un scop economic, fie să reîncadreze o tranzacție pentru a reflecta conținutul economic al acestuia.

În speță însă, între recurentă și EE și respectiv EEM au avut loc tranzacții cu scop economic, anume Noile Tranzacții Individuale (autoritățile manifestând doar simple nemulțumiri față de prețurile din acele tranzacții), iar vânzare-cumpărarea de energie electrică realizată prin Noile Tranzacții Individuale având un conținut economic, intimatele nu putea să le reîncadreze în alte tranzacții care reflectă un conținut economic, cu atât mai puțin să modifice în temeiul art. 11 alin. (1) Cod fiscal prețul într-o tranzacție care *aven* deja un conținut economic.

Cu privire la dispozițiile art. n alin. (2) Cod Fiscal, instanța de fond (pag. 8, al patrulea alineat complet din Sentință) arată că *„organele de inspecție fiscală nu au făcut doar aplicarea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 în ceea ce privește contractele menționate, ci chiar au dat eficiență și depline efecte juridice acestora”, și că „practic, în cauză nu se pune în discuție ajustarea prețului de transfer, ci faptul că părțile nu au respectat prețurile fixate prin contracte”.*

Față de această concluzie, nu reiese cu claritate dacă instanța de fond a considerat sau nu incidente dispozițiile art. 11 alin. (2) Cod fiscal însă noi vom arăta oricum pe de-o parte că, instanța nu putea să reajusteze prețul din Noile Tranzacții Individuale în alte condiții decât cele prevăzute în art. 11 alin. (2) Cod fiscal, iar pe de altă parte că și dacă s-ar fi bazat pe dispozițiile art. 11 alin. (2), reajustarea nu putea fi făcută deoarece prețul convenit de părți era chiar prețul pieței de la momentul încheierii Noilor Tranzacții Individuale.

Cu privire la primul element, prerogativa organelor fiscale de a modifica contracte intervenite între anumite părți, se poate face fie prin neluarea în considerare a anumitor tranzacții sau de a le recalifica, potrivit art. 11 alin. (1) Cod Fiscale, ori prin ajustarea prețurilor de transfer, pentru tranzacțiile între părți legate între ele, potrivit art. u alin. (2) Cod fiscal.

În cauza de față însă, deși admite că autoritățile fiscale nu au ajustat prețurile de transfer, ci le-au reajustat în baza înțelegerii contractuale dintre recurentă și EE, și respectiv EEM, instanța consideră totuși că măsurile dispuse de autorități au fost legale, aplicând greșit legea deoarece textele de lege nu prevăd dreptul autorităților de a reajusta prețuri pe alte temeiuri, cum ar fi înțelegerea contractuală dintre părți.

Mai mult, înțelegerea dintre părți în cadrul Noilor Tranzacții Individuale a fost de a stabili prețul în funcție de prețurile pieței, și prin urmare în raport de art. 11 alin. (2) Cod fiscal autoritățile fiscale nu putea să facă aplicarea acestuia de vreme ce tranzacția al cărei preț s-a ajustat (adică Noile Tranzacții Individuale) avea convenit ca preț întocmai prețul de piață.

Autoritățile fiscale se află așadar într-o confuzie deoarece, stabilind ca preț al tranzacțiilor prețul de achiziție al energiei electrice de pe .X., ajustează

în temeiul art. 11 alin. (2) Cod fiscal prețul contractului în raport cu prețul de achiziție, nu cu prețul de piață pentru respectivul bun, anume energia electrică.

Cu privire la susținerile autorităților fiscale că prețul pieței nu a fost cel obținut de Subscrisa ci trebuia raportat la prețurile de pe Piața pe Ziua Următoare (PZU), instanța nu a motivat Sentința sub acest aspect se subliniază în primul rând că PZU nu este o piață relevantă pentru prezenta cauză, deoarece Subscrisa în calitate de trader de energie comercializăm cantități de energie mult mai mari decât cele care se tranzacționează pe PZU, iar în al doilea rând că prețul mediu pe PZU pe perioada relevantă s-a situat la valoarea de .X. lei / MWh, adică sub prețul de .X. lei /MWh convenit de noi în Noile Tranzacții Individuale.

Totodată că veniturile ajustate de către intimate se referă la tranzacțiile derulate de Subscrisa în baza unor contracte încheiate cu două societăți române afiliate (EE și EEM), iar potrivit legislației fiscale în vigoare la acel moment (anul fiscal 2009), aceste tranzacții nu puteau face oricum obiectul unei analize din perspectiva prețurilor de transfer și, în consecință, a unor ajustări privind prețurile vânzare practicate de noi.

Această imposibilitate a ajustării prețurilor la nivelul anului 2009 între societăți române afiliate este confirmată chiar de intimata ANAF prin punctul de vedere emis la data de 7 mai 2009 (Anexa 15 la cererea ce chemare în judecată) unde se arată că pentru anul 2009 nu se ajustează prețurile de transfer între persoane juridice române.

Referitor la aplicarea greșită a dispozițiilor art.11 secțiunea A alin.(1) lit.a din Directiva VI-a 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA art.137 Cod fiscal motiv ce se încadrează în art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, după ce în mod nelegal au diminuat pierderile subscrisei impunând venituri suplimentare, autoritățile fiscale au dispus în sarcina noastră și TVA suplimentar în cuantum de .X. lei, aplicabil acelor venituri suplimentare.

Față de această împrejurare, instanța de fond a apreciat că aceste dispoziții nu sunt încălcate, (i) având în vedere contrapartida pe care noi urma să o obținem în schimbul livrării energiei electrice la prețurile modificate de autorități, și că (ii) Hotărârea Curții din 9 iunie 2011 Campa Estaciones (C-285/10, nepublicată încă în Repertoriu) nu este aplicabilă aici deoarece determinarea prețului s-a făcut prin raportare la prevederile contractuale, și nu prin raportare la prețul pieței.

Cu privire la primul considerent, potrivit art. 137 Cod fiscal, prin care s-au implementat în dreptul național român prevederile art. 11 secțiunea A

alineatul (1) litera a) din Directiva a VI-a TVA (2006/112/CE) „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 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”.

Ca atare, din perspectiva TVA, baza de impozitare pentru colectarea TVA este constituită din prețul ce urmează a se încasa de furnizor de la cumpărător, mai precis din valoarea agreeată de părți de comun acord ca fiind contrapartida pentru operațiunea desfășurată.

Aici, deși însăși echipa de inspecție fiscală invocă aplicabilitatea art. 137 alin. (1) lit. a) Cod Fiscal în cauză, aceasta nu a aplicat aceste prevederi în sensul literei de lege interpretată în lumina dreptului Uniunii și a intenției legiuitorului ci, contrar tuturor acestora, îl aplică în mod nelegal, impunând Subscrisei utilizarea unui alt preț de piață în ceea ce privește livrările de energie electrică realizate către persoane afiliate.

Așadar, instanța a aplicat în mod greșit prevederile legale mai sus-menționate care confirmă că pentru scopuri de TVA, baza de impozitare a vânzărilor (în cazul nostru) efectuate va avea mereu în vedere prețul convenit de părți, indiferent dacă acesta reflectă valoarea de piață sau altă valoare de referință pentru comerțul respectiv.

Cu alte cuvinte, baza de impozitare și TVA-ul rămân același, chiar dacă autoritățile modifică sau constată că era necesară practicarea unui alt preț decât cel convenit de părți.

Instanța de fond însă a aplicat greșit aceste dispoziții legale, considerând că din moment ce s-au majorat veniturile subscrisei și TVA-ul datorat trebuie să fie mai mare, deși baza de impozitare rămâne aceeași, adică cea stabilită de părți.

Acest lucru este confirmat de cel de-al doilea considerent, anume jurisprudența CJUE în cauza C-285/10 Campsa Estaciones, și mai recent prin Hotărârea Curții din 26 aprilie 2012 Balkan and Sea Properties(cauzele conexe C-621/10 și C-129/11, nepublicată încă în Repertoriu).

Potrivit Hotărârii din cauza Campsa Estaciones, CJUE a statuat că o tranzacție comercială este considerată cu titlu oneros, indiferent dacă prețul agreeat între părți este vădit mai mic sau mai mare, iar că în tranzacțiile cu titlu oneros baza de impozitare TVA nu poate fi diferită de cea din art. 11 secțiunea A alineatul (1) litera a) din Directiva a VI-a (echivalentul art. 137 Cod fiscal).

Pentru cauză de față, Hotărârea CJUE citată mai sus are o dublă semnificație: în primul rând, ea confirmă faptul că indiferent cum ar fi

considerat prețul din tranzacțiile individuale încheiate între subscrisa și EE și EEM, mai mic sau mai mare, aceste tranzacții sunt cu titlu oneros.

Fiind tranzacții cu titlu oneros, urmează că autoritățile fiscale române nu pot schimba baza de impozitare TVA care se determină potrivit art. 137 Cod fiscal, anume valoarea prețului agreat de părți, și prin urmare impunerea în cauză a unui TVA suplimentar ca urmare a diminuării pierderii fiscale este nelegală.

Instanța a interpretat și aplicat total greșit această jurisprudență, arătând că clarificările aduse de Campsa Estaciones nu sunt relevante în cauza de față, unde ajustarea s-a făcut în funcție de prețul contractului, nu de prețul de piață.

Acest raționament este fundamental greșit, deoarece pe de-o parte părțile au convenit alt preț contractual (cel de .X. lei /MWh expres menționat în Noile Tranzacții Individuale) decât cel pe care autoritățile l-au stabilit în mod abuziv ca fiind cel convenit de părți (cel din Primele Tranzacții Individuale), iar pe de altă parte, autoritățile au procedat oricum la o reajustare, care nu putea modifica baza de impozitate a TVA așa cum aceasta a fost reflectată de părți prin contract și facturile aferente emise.

Prin urmare, dispozițiile naționale și de drept al Uniunii aplicabile în lumina clarificărilor aduse de Hotărârea în Campsa Estaciones au fost aplicate greșit de instanța de fond, care a considerat legală modificarea de autorități a bazei de impozitare a TVA contrar faptului că aceasta rămâne neschimbată chiar dacă prețurile de transfer sunt ajustate ulterior.

4. Apărările intimatului și procedura derulată în recurs.

Prin concluziile scrise depuse de către ANAF s-a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

În motivare s-a arătat că, în ceea ce privește primul motiv de recurs care se referă la diminuarea pierderii fiscale indicate de societate în anul 2009, în sumă de .X. lei în condițiile în care recurenta a practicat în perioada august decembrie 2009 un preț de vânzare a energiei electrice mai mic decât prețul mediu de achiziție, acesta nu este întemeiat.

Recurenta-reclamanta a achiziționat energie electrică de la furnizori interni la prețuri cuprinse între .X. lei/Mkw și .X. lei/Mkw, precum și de la furnizorul extern S.C. .X. LTD la prețuri cuprinse între .X. lei/Mkw și .X. lei /Mkw. Recurenta-reclamanta a vândut energia electrică către S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A, în perioada august - decembrie 2009 la un preț de .X. lei/Mkw.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat veniturile realizate de societate prin aplicarea prețului de .X. lei asupra cantităților de energie electrică livrată către S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A în perioada august - decembrie 2009, ținând cont de veniturile înregistrate de societate și au stabilit

venituri suplimentare în sumă de .X. lei, conform anexei [nr.11](#) la Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.03.2011.

In mod eronat, recurenta-reclamanta susține faptul că: ajustarea veniturilor pentru tranzacțiile pe anul 2009 nu se efectuează între persoane juridice române afiliate și că nu s-a pus problema reconsiderării naturii tranzacției în sine, ci doar a prețului la care aceasta s-a derulat, astfel încât art. 11 alin. 1 din Codul fiscal nu își găsește aplicabilitatea.

Potrivit 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 (...) ”. coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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.”

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar 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 și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile [art.11](#) alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Conform acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Legiuitorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Prin urmare, pentru îndeplinirea angajamentelor contractuale cu S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A, recurenta-reclamanta a utilizat surse diferite de achiziție :

- achiziționarea sarcinii de bază (cantitatea minimă de energie electrică furnizată de S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A clienților eligibili într-o perioadă de un an) de pe Piața Centralizată a Contractelor Bilaterale de Energie Electrică. Astfel reclamanta a cumpărat 3 contracte pe .X.EE de la S.N. .X. S.A. la un preț mediu de .X. lei/Mkw și la acest cost a aplicat un adaos comercial provizoriu de 0,25 %,

- achiziționarea cantității care depășește sarcina de bază de pe Piața Zilei Următoare.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pe anul 2007 societatea nu a desfășurat activitate și a înregistrat pierdere de .X. lei, pe anul 2008 a înregistrat pierdere de .X. lei, iar pe anul 2009 a înregistrat pierdere de .X. lei, situația fiind determinată în principal de livrarea energiei electrice către S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A, la un preț sub nivelul prețului de achiziție.

Orcanele de inspecție fiscală au reținut faptul ca, obiectivul fundamental al înființării și funcționării unei firme este acoperirea cheltuielilor efectuate și obținerea unui profit, fiind puțin probabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să livreze produse pe perioade îndelungate de timp, la prețuri care nu permit realizarea de profit, așa cum de altfel este prevăzut la pct.1.52 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer: *„o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în acești termeni”*.

În speță, prin vânzarea energiei electrice achiziționate de recurenta-reclamanta către firmele din grupul .X. în perioada august-decembrie 2009, la prețul de .X. lei/Mkw, situat sub nivelul prețului mediu de achiziție de .X. lei/Mkw, a apărut o diferență de venituri neevidențiată în contabilitatea reclamantei, care din punct de vedere fiscal a condus la înregistrarea de pierdere pe anul 2009.

Referitor la metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției efectuate, se reține că la stabilirea prețului

de piață se folosește cea mai adecvată metodă, organele de inspecție fiscală urmând să identifice elementele cele mai apropiate situației de fapt.

Astfel, la stabilirea costului mediu de achiziție al energiei electrice de .X. lei/Mkw organele de inspecție fiscală au avut în vedere concluziile din Raportul *"Proiect .X. - contracte de achiziție de energie electrică"* capitolul Prezentare generală întocmit de S.C. .X. S.R.L la data de 06.03.2009, bazate pe primele trei contracte dobândite de pe Piața Centralizată a Contractelor Bilaterale de Energie Electrică, respectiv de la S.N. .X. S.A., puse la dispoziție chiar de către recurenta-reclamanta.

Față de prevederile art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căruia contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, afirmația recurente-reclamante ; potrivit căreia *"în realitate, în iulie 2009 S.C. .X. S.R.L. a " încheiat un alt contract cu livrare ulterioară de energie electrică către S. C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A cu livrare efectivă în perioada august-decembrie 2009"*, nu poate fi reținută deoarece pe parcursul căii administrative de atac nu a fost prezentată dovada rezilierii clauzelor Contractului General/Cadru EFET încheiat în decembrie 2008 sau a contractelor individuale, la care se face referire în contestație și nici nu a fost prezentat un extras din contractul din iulie 2009 din care să rezulte părțile semnate, rezilierea vechilor contracte cu privire la cantitățile ce urmează a fi livrate, modificarea clauzei de preț, în condițiile în care această probă cădea în sarcina recurente-reclamante.

Potrivit principiilor contabile, datele utilizate pentru determinarea costului și stabilirea prețului de vânzare trebuie mereu revizuite și ajustate, astfel încât rezultatul să fie în concordanță cu condițiile existente la un moment dat pe piață, în scopul acoperirii cheltuielilor efectuate și obținerii de profit.

În același sens, este și afirmația potrivit căreia societatea : *"a desfășurat în România activități de achiziție și vânzare de energie electrică în momente diferite pentru a specula diferența de preț" precum și de "achiziție de energie electrică dintr-o țară și vânzare într-o țară limitrofă, utilizând activul constând în capacitate de transport cu scopul de captura diferența de preț între cele două.*

Deoarece recurenta-reclamanta a revizuit în 30.07.2009, în sensul diminuării prețului, contractele încheiate cu S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A (respectiv nr../23.12.2008 și nr../23.12.2008), fără să impună recuperarea costului de achiziție al energiei electrice (ceea ce este contrar unei desfășurări normale de tranzacții pe piața liberă) rezultă că societatea reclamanta și-a asumat în cunoștință de cauză, riscul variației prețului de pe piața energiei electrice cu toate consecințele fiscale.

Acest aspect este susținut și de constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2011, conform cărora deși : *"în lunile septembrie și octombrie*

2009, PZU a înregistrat o creștere de preț, respectiv 179,71 lei/Mkw și 196,9 lei/Mkw”, totuși reclamanta nu a vândut surplusul de energie electrică pe PZU, decât în cantități foarte mici, ci a livrat energia electrică achiziționată către cele două societăți din grupul .X. la prețul de .X. lei/Mkw.

Referitor la susținerea recurente-reclamante potrivit căreia, la aplicarea prevederilor [art.11](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de forma textului valabilă în anul 2009, motivat de faptul că *”toate tranzacțiile derulate de către societate au vădit scop economic, în sensul obținerii de venit și implicit de profit”*, aceasta nu poate fi reținută de către instanța, deoarece organele de inspecție fiscală au justificat invocarea respectivului text de lege (citată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2011 în forma valabilă în anul 2009) și au demonstrat că tranzacțiile cu energie electrică nu au avut un scop economic, ceea ce a condus la înregistrarea de pierderi pe trei ani consecutivi, ceea ce este contrar obiectivului fundamental al înființării și funcționării unei firme.

Cât privește cel de-al doilea motiv de recurs, referită la TVA, în valoare de .X. li, s-a arătat că în mod corect, prin Decizia 418/2011, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF nu s-a putut investi cu soluționarea pe fond a contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor suplimentare stabilite în sarcina recurente-reclamante pe anul 2009, în condițiile în care aceasta nu a adus în susținere niciun fel de motivații referitoare la această sumă, așa, cum în mod corect, a reținut și instanța de fond.

Prin contestația formulată, recurenta-reclamanta nu a adus argumente sau documente referitoare la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

La termenul din 24 mai 2013, reclamanta-recurentă a depus cerere de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii europene, privind art.267 din TFUE și art.19 alin.3 lit.b din Tratatul UE.

Instanța prin încheierea din 9 iulie 2013 a respins cererea de sesizare a CJUE, cu motivarea cuprinsă în respectiva încheiere.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

1. Argumentele de fapt și de drept relevante

Examinând recursul prin prisma motivelor de fapt și de drept invocate, Înalta Curte constată următoarele:

Motivul de recurs, întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.8 Cod procedură civilă, precum că hotărârea instanței de fond a fost dată cu încălcarea dispozițiilor art.959, 977, 982, 983 Cod civil este nefondat.

Textele vizate, referindu-se la efectul convențiilor între părțile contractante (art.966 Cod civil) la interpretarea convențiilor după intenția comună a părților și nu după semnul literal al temeiurilor (art.977 Cod civil) la interpretarea convențiilor unele prin altele, înțelesul lor rezultând din actul întreg (art.982 Cod civil) la interpretarea convențiilor în favoarea celui care se obliga (art.983 Cod civil) nu reprezintă altceva decât critici la adresa interpretări date de către instanța de fond a contractelor încheiate de reclamanta-recurentă în perioada august – decembrie 2009, cu societățile S.C. .X. SA și S.C. .X. .X.” SA, societățile făcând cu toate parte din cadrul acelui grup .X..

În fapt se solicită prohibirea dreptului unei instanțe, și evident, a autorității emitente a Deciziei nr.418/13.10.2011 de a analiza convențiile altfel decât în conformitate cu sensul pe care recurenta-recurentă pretinde a-l fi dat interpretării.

În situația concretă arătată organele fiscale au constatat faptul că părțile nu au respectat prețurile pe care ele însele le fixaseră în contractele dintre ele ci, au ajustat prețul de livrare al energiei electrice, fără a modifica înțelegerea între ele.

În acest context se reține că, în mod temeinic, s-a reținut în cauză incidența unui singur contract cadru între părți neputându-se reține din nici un mijloc de probă faptul că tranzacțiile realizate în perioada analizată ar reprezenta noi contracte, cantitățile evident variabile ale energiei electrice și perioada de livrare, neputând reprezenta înțelegere nouă în structura ei.

Cât privește studiul .X., câtă vreme pârâțul a făcut referire la el nu se poate pune în discuție imposibilitatea utilizării lui în evaluarea organelor fiscale, de niciunde nerezultând că acesta ar avea un caracter strict, sau părțile să fi convenit în orice mod în sensul utilizării sale doar în mod secvențial.

Raportat la aplicarea greșită a dispozițiilor art.11 alin.1 și 2 din Codul fiscal și a dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 și acest motiv de recurs este nefondat.

Astfel, recurenta pretinde că față de conținutul tranzacțiilor, în analiză, acestea nu puteau fi încadrate de către organele fiscale și oricum nu se putea utiliza metoda ajustării pentru reflectarea prețului real de piață.

În realitate dispozițiile art.11 din Codul fiscal (Legea nr.571/2003), permit ca la stabilirea unei taxe sau impozit, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție, în situația în care aceasta nu are scop economic sau o pot reîncadra ca formă pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Mai mult, alin.2 al art.11 din Codul civil cu referire la tranzacțiile între persoanele afiliate, precizează că organele fiscale pot proceda la ajustarea sumei pentru ca aceasta să reflecte prețul real de piață. Pentru aceasta pot fi utilizate mai multe metode (3), alegerea lor revenind, față de adecvarea ei la situația concretă, aceleași autorități fiscale, și nu la alegerea persoanei juridice.

Cât privește HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice ale Codului Fiscal, art.22 în forma în vigoare până la abrogarea sa prin HG nr.291/2010 nu conține prevederi de excepție vizând persoanele juridice afiliate, Hotărârea de Guvern fiind dată doar în aplicarea legii în speță a Codului fiscal, reglementările incidente neavând o existență distinctă de acesta.

Concret, reținând că tuturor persoanelor juridice afiliate deci și reclamantei-recurente și contractanților din tranzacțiile analizate li se aplică dispozițiile mai sus menționate, rezultă fără tăgadă, posibilitatea organelor fiscale de a cuantifica prețul de transfer al energiei electrice în vederea calculării obligațiilor fiscale ale recurente prin raportare la un preț de achiziție plătit de acesta cumulat cu o variabilă care însă se raporta la un raport independent, precum acela pe care însăși S.C. .X. S.R.L. l-a solicitat către .X.. Ulterior a apreciat în mod nejustificat faptul că raportul nu poate fi folosit în raport cu terții. Or, în cauză, organele fiscale nu au făcut aplicarea sa, decât în cuantificarea obligațiilor fiscale, în baza unei metode de calcul pe care însăși părțile o agreaseră.

În aceste condiții nu poate fi vorba de neaplicabilitatea, ori aplicarea greșită a dispozițiilor de drept fiscal sus menționate, organele fiscale calculând obligațiile de plată ale recurente, luând în calcul prețul în conformitate cu respectiva înțelegere, oricum prețul de livrare din tranzacțiile analizate având a fi cel puțin egal cu prețul mediu de energie stabilit de reclamantă pe Piața Centralizată a Contractelor Bilaterale de Energie Electrică.

Critica referitoare la greșita aplicare a dispozițiilor art.11 secțiunea A alin.1 lit.a) din Directiva TVA(nr.2006/112/CE),a art.137 Cod fiscal și astfel a jurisprudenței CJUE în materie, prin stabilirea la plata unui TVA suplimentar nu este nici aceasta fondată.

S-a invocat faptul că prin Hotărârile CJUE C-285/10- C-621/10 și C-129/11 s-ar fi stabilit imposibilitatea modificării taxei de impozitare.

În realitate, fiind vorba despre tranzacții care nu au avut un scop economic, ceea ce s-a luat în considerare la stabilirea TVA este chiar Contractul Cadru dintre părți, cele stipulate prin tranzacțiile din perioada analizată neputând fi luate în considerare.

Astfel nu poate fi vorba în realitate de o modificare a bazei de impozitare (raportat la prețul pieței și nu la prețul convenit de părți) și astfel nu poate fi vorba de încălcare Directivei 2006/112/CE.

Cât privește modul de calcul al TVA acesta nu a fost contestat în concret de către recurentă, critica ei vizând doar înlăturarea obligației de plată a TVA suplimentar.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Având în vedere faptul că față de motivele de recurs invocate, Înalta Curte nu reține incidența dispozițiilor art.304 pct.8 și 9 nici a dispozițiilor art.304¹ Cod procedură civilă, în conformitate cu dispozițiile art.312 alin.1 – Legea nr.554/2004, acesta va fi respins ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței nr. .X. din 5 iulie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 11 octombrie 2013

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

MAGISTRAT ASISTENT,
.X.