



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 264 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.A. - în insolvență

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 1026/31.05.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./26.05.2016 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1026/31.05.2016 asupra contestației formulată de **.X. S.A. - în insolvență** cu sediul în .X., Strada .X., județul .X., având .X. și CUI .X. împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016, ambele emise de A.J.F.P. .X..

.X. S.A. - în insolvență solicită :

- diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016, respectiv cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu consumul de combustibili la locomotive, cu pierderile de energie termică pe rețeaua de transport și diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012.

- anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată la data de **09.05.2016**, conform ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe factura nr..X./09.05.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, față de data comunicării actelor administrative

fiscale contestate, respectiv **25.03.2016**, conform semnăturii de primire aplicată pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art.272 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.A. - în insolvență**, denumită în continuare **.X. S.A.**

I. Prin contestația formulată, .X. S.A. invocă în susținere următoarele:

Referitor la diminuarea pierderii fiscale

1. Referitor la constatările de la pct.B din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 referitoare la diminuarea pierderii fiscale, contestatara susține că, suma de **.X. lei**, fără TVA reprezentând contravaloarea combustibilului decontat nelegal aferent celor două locomotive care au transportat cărbune pe căile ferate uzinale din incinta Sucursalei .X. a fost stabilită ca urmare constatărilor auditorilor publici externi din Raportul de control al Camerei de Conturi .X. nr..X./2/22.12.2014.

Suma contestată este compusă din .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul aferent celor două locomotive, considerate la inspecția fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 01.01.2011 - 31.10.2012 și .X. lei reprezentând același tip de cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile fiscal pe perioada 01.11.2012 - 31.12.2014.

.X. S.A. arată că a formulat contestație împotriva constatărilor auditorilor publici externi din Raportul de control al Camerei de Conturi .X. nr..X./22.10.2014, susținând că până la data prezentei contestații nu s-a stabilit dacă există un prejudiciu, prezentând următoarele argumente :

- .X. S.A. a fost înființată în baza H.G. nr.761/2010 la data de 11.07.2011 prin divizarea .X. S.A. urmată de desprinderea în interesul societății a sucursalelor .X. și .X.,

- conform Protocolului de predare-primire a activului și pasivului Sucursalelor .X. și .X. de la .X. S.A la filiala .X. S.A., înregistrat sub nr..X./31.10.2011 la .X. S.A. și respectiv sub nr..X./31.10.2011 la .X. S.A., pe baza evidențelor contabile de la data 10.07.2011, respectiv anexa 7.7. *"Balanța de verificare - solduri redeschidere la 11.07.2011"* au fost preluate doar activele și pasivele celor două entități, iar cheltuielile și veniturile aferente exercițiului financiar, înregistrate de cele două sucursale până la data divizării au rămas înregistrate la .X. S.A.

Astfel, susține că, suma de .X. lei, înscrisă în Raportul de inspecție fiscală, ar trebui să fie diminuată cu suma de .X. lei, pentru perioada 01.01-30.06.2011, neluând în calcul perioada 01.07.- 10.07.2011, iar TVA în sumă de .X. lei, ar trebui să fie diminuată cu suma de .X. lei, deoarece

acestea erau aferente exercițiului financiar al altui contribuabil, respectiv .X. S.A.

Totodată, societatea consideră că TVA în sumă de .X. lei, stabilită de inspecția fiscală ca fiind fără drept de deducere, va trebui diminuată cu suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei 01.01-10.07.2011 pentru care contribuabilul a fost .X. S.A, rămânând astfel datorată, TVA în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei aferentă consumului de combustibil în valoare de .X. lei „decontat nelegal”, pentru cele două locomotive, societatea arată că activitatea C.F.U., care se desfășoară în cadrul .X.-Sucursala .X., nu este doar o activitate de transport cărbune, ci implică și multă manevră feroviară de la depozit în stația de descărcare.

Având în vedere cele dispuse de Curtea de Conturi prin Decizia nr..X./09.02.2015, echipa de control din cadrul .X. - Serviciul Control Intern Managerial și CFG, a constatat că nu a putut fi stabilită existența prejudiciului și întinderea acestuia. În urma unui control intern al .X. efectuat în data de 22.04.2015, s-a dispus măsura contractării unor servicii de expertiză, în legătură cu stabilirea exactă a întinderii prejudiciului.

Urmare a măsurilor dispuse prin Decizia nr..X./2015 emisă de Directorul Camerei de Conturi .X., petenta a procedat la :

- întocmirea unui Raport privind determinarea consumului la cele două locomotive în cauză, prezentând și câteva date orientative,
- dotarea Locomotivei LDE 1250 CP-031 cu instalație de măsurare a combustibilului de tip ICL,
- înaintarea către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., la data de 04.06.2015 a Raportului de control al .X. S.A. cu nr..X./22.04.2015 pentru potențiale fapte cu caracter penal, în legătură cu consumul de combustibil.

Referitor la activitatea de termoficare, .X. S.A. invocă prevederile Ordinului ANRSC nr. 91/20.03.2007 art.124 pct.6 *“Reducerea temperaturii ca urmare a pierderilor de caldură prin transfer termic nu trebuie să fie mai mare de 0,5 K/km., iar randamentul izolației termice trebuie să fie mai mare de 80%”*, arătând că organele de inspecție fiscală au interpretat acest articol în sensul că, ANRSC a aprobat pierderi normate în rețeaua de transport de până la 20% și a considerat ca pierdere tehnologică admisă un procent de 20% din cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport, dar prin aceasta interpretare nu ține cont de lungimea rețelei de transport.

Conform relației din capitolul Termodinamica și mecanica fluidelor din Manualul inginerului termotehnician, Editura Tehnica 1986, coroborată cu art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007, pierderea tehnologică orară prin transfer de caldură de la apa fierbinte la mediul ambiant se calculează conform relației următoare :

$$Q_{tc}^h = \sum^n m_{ni} \cdot c_i \cdot L_i \cdot \Delta t \cdot 10^{-3}$$

$$i = 1$$

În care:

I - indicele de identificare a tronsonului de conductă;

m_{ni} - debitul nominal de apă fierbinte în tronsonul "i" de conductă [mc/h];

c_i - caldura specifică a apei fierbinți în tronsonul "i" [kcal/kg*°C] (1,006454 kcal/kg*°C pentru o presiune de 20 bar);

L_i - lungimea tronsonului "i" de conductă [km];

Δt - reducerea admisibilă a temperaturii apei fierbinți pe km. de conductă (K/km), (0,5 K/km),

formulă pe care, petenta consideră că ar fi trebuit aplicată de către organele de inspecție fiscală, la stabilirea pierderilor nedeductibile în rețeaua de transport.

A. Contestatara a calculat pierderile din rețelele de transport ale .X. și .X. prin aplicarea formulei, obținând următoarele rezultate pentru **perioada noiembrie - decembrie 2012** :

- la .X., au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impusă prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 rezultând, o pierdere maximă de 20.000,58 Gcal.

Deoarece, pentru perioada noiembrie-decembrie 2012 întreaga cantitate de 12.521 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice, consideră că acesta trebuie admisă integral ca pierdere tehnologică.

- la .X. au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și caracteristicilor rețelei de transport, rezultând o pierdere maximă de 26.840,75 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 37.359,07 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 10.518,32 Gcal.

Prețul aprobat pentru anul 2012, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., potrivit Deciziei A.N.R.E. privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr..X./21.11.2012, astfel contestatara a calculat valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise la nivelul sumei de .X. lei.

Contestatara menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

B. Contestatara a calculat pierderile din rețelele de transport ale .X. și .X. prin aplicarea formulei, obținând următoarele rezultate pentru **anul 2013** :

- la .X., au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și caracteristicilor rețelei de transport, rezultând, o pierdere maximă de 119.675,57 Gcal.

Prin urmare, petenta consideră că pentru anul 2013 întreaga cantitate de 50.419,16 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice, trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

- la .X. au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impusă de către ANRSC prin art.124 pct.6 din Ordinul nr.91/2007 și caracteristicilor rețelei de transport, rezultând, o pierdere maximă de 136.535,06 Gcal.

Având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 152.497,39 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 15.962,33 Gcal.

Prețul aprobat pentru anul 2013, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., potrivit Deciziei A.N.R.E. privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr..X./29.01.2013, astfel că, petenta a calculat valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise la nivelul sumei de .X. lei.

Contestatara menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

C. Contestatara a calculat pierderile din rețelele de transport ale .X. și .X. prin aplicarea formulei, obținând următoarele rezultate pentru **anul 2014** :

- la .X., au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și caracteristicilor rețelei de transport, rezultând, o pierdere maximă de 119.675,57 Gcal.

Prin urmare, petenta consideră că pentru anul 2014, întreaga cantitate de 48.443,31 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energiei livrate către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice, trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

- la .X. au fost calculate pierderile maxime ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul

ANRSC nr.91/2007 *“Reducerea temperaturii ca urmare a pierderilor de caldura prin transfer termic nu trebuie sa fie mai mare de 0,5 K/km”* și a caracteristicilor rețelei de transport, rezultând, pentru anul 2014, o pierdere maximă de 127.474,40 Gcal.

Având în vedere ca pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 151.222,98 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 23.748,58 Gcal.

Prețul aprobat pentru anul 2014, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., potrivit Deciziei A.N.R.E. privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr..X./27.11.2013, astfel petenta a calculat valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise la nivelul sumei de .X. lei.

Contestatară menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

Referitor la TVA stabilită suplimentar

Petenta, invocă în susținere, referitor la TVA colectată aferentă pierderilor nedeductibile fiscal din rețeaua de transport, prevederile art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și aceleași argumente și formule de calcul și la capitolul privind diminuarea pierderii fiscale.

A. Pentru perioada 01.11.2012 - 30.11.2012 în cazul .X., față de pierderile maxime calculate de organele de inspecție fiscală, care pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă de 9.836,35 Gcal.

Petenta consideră că, pentru perioada noiembrie 2012 întreaga cantitate de 5.541,81 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

În cazul .X. față de pierderile maxime calculate, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă pentru luna noiembrie 2012, respectiv de 13.031,79 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 16.289,73 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 3.257,94 Gcal.

Ținând cont de Decizia ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X.

S.A. nr..X./21.11.2012, prețul aprobat pentru anul 2012, pentru .X. a fost de .X. lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Contestatară menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

B. Pentru luna decembrie 2012, în cazul .X., față de pierderile maxime calculate de organele de inspecție fiscală, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă de 10.164,23 Gcal.

Petenta consideră că, pentru perioada noiembrie 2012 întreaga cantitate de 6.979,18 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

În cazul .X. față de pierderile maxime calculate, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă pentru luna decembrie 2012 de 13.808,96 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 21.069,33 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 7.260,37 Gcal.

Ținând cont de Decizia ANRE privind aprobarea preturilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr..X./21.11.2012, prețul aprobat pentru anul 2012, pentru .X. a fost de .X. lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Contestatară menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

C. Pentru anul 2013, în cazul .X., față de pierderile maxime calculate de organele de inspecție fiscală, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr. 91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă de 119.676 Gcal.

Petenta consideră că, pentru anul 2013 întreaga cantitate de 50.419,16 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către agenții economici legați direct la

rețeaua de transport și către punctele termice trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

În cazul .X. față de pierderile maxime calculate, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impusă de ANRSC prin art.124 pct.6 din Ordinul nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă pentru anul 2013, o pierdere maximă de 136.535,06 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 152.497,39 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 15.962,33 Gcal.

Ținând cont de Decizia ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr. .X./29.01.2013, prețul aprobat pentru anul 2013, pentru .X. a fost de .X. lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de lei cu .X. lei

Contestatară menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

În concluzie, contestatară apreciază că, pierderea nedeductibilă în rețeaua de transport și distribuție este de .X. lei (din care .X. lei pierdere tehnologică din rețeaua de distribuție la CTE .X., calculată de organele de inspecție fiscală și respectiv suma de si .X. lei pierdere tehnologică din rețeaua de transport la .X.).

Contestatară apreciază că, ponderea pierderii nedeductibile de energie termică în totalul cifrei de afaceri plus pierdere de energie termică este următoarea: $.X. \text{ lei} / (.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei}) = .X. / 865.202.200 = 0,38\%$.

De asemenea, menționează că TVA deductibilă în anul 2013 în sumă de .X. lei cuprinde și TVA dedusă pentru lucrările de investiții în curs, nerecepționate la data prezentei și care nu participă la procesul de producție, în sumă de .X. lei (din care SE .X. .X. lei și SE .X. .X. lei), despre care consideră că nu trebuie luată în considerare ca și TVA dedusă pentru producerea energiei electrice și a energiei termice.

Astfel, petenta consideră că, TVA deductibilă în anul 2013 în suma de .X., utilizată în calcul, trebuie diminuată cu suma de .X. lei.

Ținând cont de TVA stoc inițial + TVA deductibilă, diminuată cu TVA aferentă investițiilor în curs - TVA stoc final = $.X. \text{ lei} + (.X. - .X.) - .X. \text{ lei} = .X. \text{ lei}$, în urma calculelor petentei, rezultă TVA fără drept de deducere : $.X. \text{ lei} \times 0,38\% = .X. \text{ lei}$.

D. Pentru anul 2014 în cazul .X., față de pierderile maxime calculate de organele de inspecție fiscală, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă de 119.676 Gcal.

Petenta consideră că, pentru anul 2014 întreaga cantitate de 48.443,31 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

În cazul .X. față de pierderile maxime calculate, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă pentru anul 2013, o pierdere maximă de 127.474,40 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 151.222,98 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 23.748,58 Gcal.

Ținând cont de Decizia ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr. .X./2013, prețul aprobat pentru anul 2014, pentru .X. a fost de .X. lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

În concluzie, contestatara apreciază că, pierderea nedeductibilă în rețeaua de transport și distribuție este de .X. lei (din care .X. lei pierdere tehnologică din rețeaua de distribuție la CTE .X. - calculată de organele de inspecție fiscală și .X.,04 lei pierdere tehnologică din rețeaua de transport la .X.).

Contestatara apreciază că, ponderea pierderii nedeductibile de energie termică în totalul cifrei de afaceri plus pierdere de energie termică este următoarea: $.X. \text{ lei} / (.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei}) = .X. / 738.208.569 = 0,62\%$.

De asemenea, menționează că TVA deductibilă în anul 2014 în sumă de .X. lei cuprinde și TVA dedusă pentru lucrările de investiții în curs, nerecepționate la data prezentei și care nu participă la procesul de producție, în sumă de .X. lei (din care SE .X. .X. lei și SE .X. .X. lei), despre care consideră că nu trebuie luată în considerare ca și TVA dedusă pentru producerea energiei electrice și a energiei termice.

Astfel, consideră că, TVA deductibilă în anul 2014 în sumă de .X. lei, utilizată în calcul, trebuie diminuată cu suma de .X. lei.

Ținând cont de TVA stoc inițial + TVA deductibilă (diminuat cu TVA aferentă investițiilor în curs) - TVA stoc final = $.X. \text{ lei} + (.X. \text{ lei} - .X. \text{ lei}) - .X. \text{ lei} = .X. \text{ lei}$, în urma calculelor facute de contestatară, pentru anul 2014, TVA fără drept de deducere $.X. \text{ lei} \times 0,62\% = .X. \text{ lei}$.

Contestatara menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

E. Pentru anul 2015 în cazul .X., față de pierderile maxime calculate de organele de inspecție fiscală, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă de 119.675,57 Gcal.

Petenta consideră că, pentru anul 2015 întreaga cantitate de 48.686,29 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice trebuie admisă ca pierdere tehnologică.

În cazul .X. față de pierderile maxime calculate, ce pot fi înregistrate pe rețeaua de transport, conform normei impuse prin art.124 pct.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 și a caracteristicilor rețelei de transport, a rezultat o pierdere maximă pentru anul 2013, o pierdere maximă de 108.282,23 Gcal.

Având în vedere că, pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 139.888,65 Gcal, reprezentând diferența între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice, rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 31.606,42 Gcal.

Ținând cont de Decizia ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A. nr..X./17.12.2014, prețul aprobat pentru anul 2015, pentru .X. a fost de 154,76 lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

Contestatară menționează că nu are obiecțiuni în ce privește activitatea de distribuție.

În concluzie, contestatară apreciază că, pierderea nedeductibilă în rețeaua de transport și distribuție este de .X. lei (din care .X. lei = 9.791,54 Gcal. x 132,97 lei/Gcal. pierdere tehnologică din rețeaua de distribuție la CTE .X. - calculată de echipa de inspecție fiscală și .X. lei pierdere tehnologică din rețeaua de transport la .X.).

Astfel, ponderea pierderii nedeductibile de energie termică în totalul cifrei de afaceri plus pierdere de energie termică este următoarea: .X. lei/ (.X. lei + .X. lei) = .X. lei/ 584.864.223 = 1,06%.

De asemenea, menționează că TVA deductibilă în anul 2015 în sumă de .X. cuprinde și TVA dedusă pentru lucrările de investiții în curs, nerecepționate la data prezentei și care nu participă la procesul de producție, în sumă de .X. lei (din care SE .X. .X. lei și SE .X. .X. lei), despre care consideră că nu trebuie luată în considerare ca și TVA dedusă pentru producerea energiei electrice și a energiei termice.

Astfel, consideră că, TVA deductibilă în anul 2015 utilizată în calcul, în sumă de .X. lei trebuie diminuată cu suma de .X. lei.

Ținând cont de TVA stoc inițial + TVA deductibilă (diminuat cu TVA aferentă investițiilor în curs) - TVA stoc final = .X. lei + (.X. lei - .X. lei) - .X. lei = .X. lei.

Rezultă, în urma calculelor efectuate de contestatară pentru anul 2015, TVA fără drept de deducere este în sumă de .X. lei = .X. lei x 1,06%.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina .X. S.A., reprezentând TVA în sumă de .X. lei pe perioada 01.11.2012 - 30.06.2015 și suma de .X. lei pe perioada 01.07.-31.12.2015, din care este contestată suma de **.X. lei**.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale reportate cu suma de **.X. lei**, din care este contestată suma de **.X. lei**.

Referitor la diminuarea pierderii fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

A. .X. S.A. s-a înființat în baza H.G. nr.1023/2011 privind unele măsuri de reorganizare a producătorilor de energie electrică de sub autoritatea Ministerului Economiei și Comerțului și Mediului de Afaceri, prin fuziunea prin contopire dintre .X. S.A. și .X. SA, cu începere de la data de **01.11.2012**.

.X. S.A. desfășoară activitate prin 3 sucursale, respectiv Sucursala Divizia Minieră, Sucursala .X. și Sucursala .X. și 12 puncte de lucru.

În condițiile preluării patrimoniului societăților care au fuzionat, .X. a preluat proporțional cu activele și pasivele transferate, potrivit proiectului de fuziune și pierderea fiscală a celor două societăți care au fuzionat, pe baza prevederilor art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât prin Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, .X. a reportat pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, respectiv suma de .X. lei, reprezentând suma pierderilor fiscale ale celor două societăți care au fuzionat.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prin sondaj a operațiunilor patrimoniale înscrise în evidența primară, financiară și contabilă, puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății și a datelor din Raportul de control nr..X./2/22.12.2014 întocmit de către auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi-Camera de Conturi a județului .X., constatând următoarele :

- prin Declarația privind impozitul pe profit întocmită la data de 31.10.2012 și depusă la organul fiscal teritorial de .X. S.A. s-a stabilit o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei ;

- prin Declarația privind impozitul pe profit întocmită la data de 31.10.2012 și depusă la organul fiscal teritorial de către .X. S.A. s-a stabilit o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei .

Prin urmare, totalul pierderilor fiscale de recuperat în anii următori, determinate prin declarațiile fiscale privind impozitul pe profit de la data de 31.10.2012 de către cele două unități care au fuzionat, este în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Prin Declarația anuală privind impozitul pe profit pe **anul 2012**, .X. S.A. a raportat pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de .X. lei, mai mare cu **.X. lei** decât pierderea fiscală de recuperat în anii următori determinată prin declarațiile fiscale privind impozitul pe profit de la data de 31.10.2012 de cele două unități care au fuzionat, în sumă de .X. lei.

Potrivit, prevederilor art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune se recuperează de către contribuabilii nou înființați.

Astfel, contribuabilul nou înființat, .X. avea dreptul să recupereze doar pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care și-au încetat existența ca efect al operațiunii de fuziune, dintre .X. S.A. și .X. S.A., în sumă de .X. lei stabilită prin declarațiile privind impozitul pe profit depuse de aceștia, anterior fuziunii, astfel încât organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de **.X. lei**.

.X. S.A. a raportat o pierdere fiscală pe **anul 2013** în sumă de .X. lei din care pierdere fiscală din anii precedenți în sumă de .X. lei.

În luna august 2013, în baza Hotărârii AGA nr. .X./28.06.2013, contribuabilul a fuzionat cu .X. S.A., preluând proporțional cu activele și pasivele transferate, potrivit proiectului de fuziune și pierderea fiscală a societății absorbite în sumă de .X. lei, conform Declarației privind impozitul pe profit încheiată de .X. S.A. la data de 31.07.2013, pe baza prevederilor art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, .X. S.A. a raportat pierdere fiscală anterioară în sumă de .X. lei și a determinat o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei.

Prin Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă **anului 2014**, contribuabilul a raportat pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de .X. lei și a determinat o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei.

B. Prin Raportul de control nr..X./2/22.12.2014 întocmit de către auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi-Camera de Conturi a

județului .X. s-a constatat existența unor cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cu consumul de combustibil decontat nelegal aferent celor 2 locomotive care transportă cărbune pe calea ferată uzinală din cadrul .X. S.A. la Sucursala .X..

Verificarea fiscală a cuprins perioada 01.01.2011-31.10.2014, stabilindu-se pe aceasta perioadă un prejudiciu estimat în sumă de .X. lei, inclusiv TVA.

În ce privește combustibilul consumat de locomotive, au fost dispuse în sarcina contribuabilului mai multe măsuri, respectiv : achiziționarea și montarea instalației ICL pe locomotiva LDE 1250 CP-031, stabilirea exactă a consumului pe ora de funcționare, stabilirea întinderii prejudiciului adus, contribuabilului, recuperarea acestuia și înregistrarea în contabilitate.

S-a constatat că, contribuabilul a formulat obiecțiuni la Raportul de control cu nr..X./2/22.12.2014, iar prin Decizia nr. .X./09.02.2015 emisă de Directorul Camerei de Conturi a județului .X., **nu** au fost admise obiecțiunile contribuabilului și s-a stabilit că valoarea estimativă a abaterii în cauză este de .X. lei pentru perioada ianuarie 2011 - octombrie 2014, iar pentru îndeplinirea măsurilor din sarcina contribuabilului a fost stabilit termenul de 30.06.2015.

Prin Raportul de control nr..X./2/22.12.2014, auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi - Camera de Conturi a județului .X. au consemnat că „*la nivelul Societății .X. SA - Sucursala .X. există în proprietate trei locomotive, respectiv LDE 1250CP-030 (69 -0069-0), LDE 1250CP-031(69-0070-8) și LDE-2100CP (DA01).*

Din cele trei locomotive, locomotiva LDE-2100CP nu mai funcționează începând cu luna aprilie 2011 (locomotivele LDE Diesel - linii electrice funcționează pe următorul principiu : în urma alimentării motorului diesel cu motorina este acționat un generator electric care produce curentul necesar acționării motorului electric, motor ce determină deplasarea locomotivei).

Pentru măsurarea cantității de motorina aflată în rezervorul principal al locomotivei și a consumului de motorină a fost solicitată, personalul de specialitate a solicitat conducerii Societății .X., în data de 01.09.2011, achiziționarea a trei instalații de înregistrare consum combustibil pentru Locomotive tip ICL, care potrivit manualului de utilizare pct.2 lit.b), măsoară cantitatea de motorină consumată de motorul diesel (index MD maxim 99.999 kg.) cu ajutorul unui contor de debit (traductor de volum) ; eroarea de măsurare : maxim +/- 1% din valoarea măsurată,,.

Instalațiile tip ICL sunt produse și furnizate de .X. S.R.L. .X., instalație ICL omologată de Autoritatea Feroviară Română, CFR -Marfa și CFR 4 - Călători, în conformitate cu Ordinul MT nr.290/2000 .

Conform documentelor ce au stat la baza contractului de achiziții, conducerea SCPEET .X. SA, actualmente Sucursala .X. a aprobat achiziționarea doar a unei singure instalații de măsurare combustibil de tip

ICL, instalație ce se montează pe locomotiva LDE 1250CP-030 în data de 11.10.2012 .

Cele două locomotive LDE 1250CP-030 și LDE 1250CP-031 cu care SE .X. efectuează transportul de cărbune pe liniile CFU în perioada 2011 și până la data inspecției, sunt locomotive identice ca și caracteristici generale și constructive, ambele fiind construite în anul 1979.

Având în vedere faptul că, pe locomotiva LDE1250CP-030 este montată instalația ICL, instalație ce oferă date exacte și în timp real cu privire la momentul exact al alimentărilor cu combustibil a consumului normal de motorină, a nivelului de motorină din rezervor, a consumului anormal de motorină cu sustragere de motorină imediat după pornirea motorului diesel, a golirii rezervorului cu motorul oprit, conform manualului de utilizare ICL versiunea 22.03.2010, echipa de auditori publici a efectuat o verificare asupra datelor furnizate în format electronic de SE .X. pe perioada 11.10.2012 și până la data de 11.09.2014.

S-a constatat că, locomotiva LDE 1250CP- 030 funcționează, de regulă circa 15 zile în fiecare lună, date care se regasesc consemnate și în „*Registru activitate locomotivă*”, iar pentru locomotiva LDE 1250CP-031 care nu deține instalația ICL, rezultă că și aceasta desfășoară activitate, tot circa 5 zile pe lună, deci cele două locomotive desfășoară activități similare în perioade similare.

Potrivit „*Situației privind consumul de combustibil locomotive pe perioada 01.01.2011-30.10.2014*”, întocmită de SE .X. s-a constatat un consum de motorină cu 52,8%, respectiv 95.491 litri, mai mare a locomotivei LDE-031, 276.314 litri, față LDE -030, respectiv 180.823 litri, în condițiile în care cele două locomotive sunt identice ca și caracteristici generale și constructive ale motorului și efectuează aceeași activitate.

Pentru a putea identifica motivele care au condus la creșterea consumului Locomotivei 1250 CP-031, echipa de auditori publici a analizat activitatea desfășurată de cele două locomotive LDE-031 și LDE-030 raportându-se la numărul de vagoane descărcate-manevrate cu cărbune, indicator care se afla în centrul activității de transport pe liniile CFU, transportul cărbunelui pe liniile CFU fiind principalul obiect de activitate al locomotivelor.

Având în vedere că activitatea desfășurată de cele două locomotive este aceeași, au fost analizate consumurile de combustibil realizate de fiecare locomotivă, raportat la numărul de vagoane descărcate într-o zi, prin vagoane descărcate se înțelege vagoanele descărcate în stația de descărcare și cele descărcate în stivă, care determină manevre efectuate de locomotive.

Pentru identificarea consumurilor specifice individuale/vagon descărcat, distinct pe fiecare locomotivă, au fost analizate datele conținute în „*Registru activitate locomotivă*”, atât pentru Locomotiva LDE 1250CP-030 cât și pentru LDE 1250CP-031, din perioada 2011-2014, pentru zilele

in care s-a lucrat cu o singură locomotivă pentru toate vagoanele descărcate în acea zi, constatându-se următoarele :

pentru anul 2011

- locomotiva LDE 030 fara instalație ICL - media consumurilor/vagon 7,32

- locomotiva LDE 031 fara instalatie ICL - media consumurilor/vagon 6,78

pentru anul 2012

- locomotiva LDE 030 fara instalație ICL - media consumurilor/vagon 7,20

- locomotiva LDE 031 fara instalație ICL- media consumurilor/vagon 7,50

pentru anul 2013

- locomotiva LDE 030 cu instalație ICL - media consumurilor/vagon 4,94

- locomotiva LDE 031 fără instalație ICL - media consumurilor/vagon 7,12

pentru anul 2014

- locomotiva LDE 030 cu instalație ICL - media consumurilor/vagon 4,91

- locomotiva LDE 031 fără instalație ICL - media consumurilor/vagon 7,23

La determinarea consumurilor din litri în kg. s-a luat în calcul formula 1 litru = 0,84 kg.

Din comparația datelor de mai sus, a reieșit că, între cele două locomotive, care desfașoară aceeași activitate, dar în zile diferite există un consum mediu/vagon sistematic mai mare în cazul locomotivei LDE 031 care nu are montată o instalație de măsurare combustibil tip ICL, față de consumul mediu/vagon înregistrat în cazul locomotivei LDE 030 prevăzută cu instalație ICL.

Astfel, din datele analizate a rezultat un consum mediu/vagon pentru LDE 030 care deține instalație ICL, în perioada 2013-2014 de 4,92 kg/vagon, iar în cazul LDE 031, fără instalație ICL, în aceeași perioadă 2013-2014 un consum mediu/vagon de 7,17kg/vagon, adică un consum /vagon mai mare cu 45% în cazul locomotivei LDE 031 în raport de locomotiva LDE 030 care deține instalație ICL.

De asemenea, s-a constatat un consum mediu/vagon sistematic mai mare și pentru locomotiva LDE 030 înaintea montării instalației de măsurare combustibil tip ICL, respectiv la data de 11.10.2012 de 7,26 kg/vagon față de 4,92 kg/vagon după montarea instalației ICL, adică un consum/vagon mai mare cu 47%.

Având în vedere cele de mai sus, echipa de auditori a constatat că, datele consemnate prin Registrul Activitate Locomotiva pentru locomotiva LDE 1250 - 031 nu reflectă realitatea, consumul de motorină/vagon descărcat mai mare cu 45%, față de cele al locomotivei LDE 1250 CP-030 nu se justifică, mijloacele de transport fiind identice și desfășoară aceeași activitate.

De asemenea, orele de funcționare consemnate prin Registrul Activitate Locomotiva pentru locomotiva LDE 1250CP-031 nu sunt confirmate de activitatea desfășurată (numărul de vagoane descărcate - manevrate raportat la orele de funcționare înregistrate de instalația ICL a Locomotivei LDE 030, diferă față de cele consemnate în Registrul de activitate al LDE 031, în condițiile în care, locomotivele sunt identice sub

aspectul parametrilor constructivi și transportă un număr apropiat de vagoane).

Spre exemplificare, echipa de auditori a prezentat câteva momente când orele de funcționare nu sunt confirmate de activitatea desfășurată :

- în ziua de 12.03.2014 când Locomotiva LDE 030 transport 56 de vagoane în 6 ore și 54 minute de funcționare, având un consum/vagon de 5,07kg/vagon, conform datelor provenite din fișierele ICL), iar LDE 031 în data de 27.03.2014 a transportat 44 de vagoane (mai puțin cu 12 vagoane față de LDE 030) în 16 ore și 10 minute de funcționare, având un consum/vagon de 6,68 kg/vagon, respectiv cu 31,7% mai mare decât al LDE 030.

- în ziua de 13.03.2014 când locomotiva LDE 030 transporta 99 de vagoane în 10 ore și 57 minute de funcționare, conform datelor provenite din fișierele LDE 030 24.03.2014 ICL), având un consum /vagon de 4,31 kg/vagon, iar LDE 031 în data de 16.03.2014 transporta 40 de vagoane (mai puțin cu 59 vagoane față de LDE 030) în 15 ore și 50 minute de funcționare, având un consum /vagon de 7,03 kg./vagon, cu 63% mai mare decât al LDE 030,

- în ziua de 08.03.2014 când locomotiva LDE 030 transporta 36 de vagoane în 4 ore și 21 minute de funcționare, conform datelor provenite din fișierele LDE 030, având un consum /vagon de 4,5 kg/vagon, iar LDE 031 în data de 19.03.2014 transporta 41 de vagoane (mai mult cu 5 vagoane față de LDE 030) în 15 ore și 10 minute de funcționare, având un consum /vagon de 6,65 kg/vagon, cu 47% mai mare decât al LDE 030.

De regulă pentru locomotiva LDE 1250CP-031 prin Registrul Activitate Locomotiva se înregistrează 14-16 ore de funcționare, indiferent câte vagoane transportă aceasta.

Echipa de auditori a apreciat că, consumul real de combustibil este doar cel reflectat de instalația ICL montată pe locomotiva LDE 1250 CP-030, astfel pentru anul 2013 când locomotiva LDE 1250CP-030 a funcționat (cu instalație ICL) în fiecare lună s-a constatat un consum mediu lunar ca fiind la nivelul de 3527,25 litri/lună, respectiv 42.327 litri/an.

În concluzie, cantitatea de combustibil achiziționată peste nivelul mediu confirmat de instalația ICL este nejustificată, atât în cazul LDE 031, cât și în cazul LDE 030 înainte de data 11.10.2012 când nu era montată instalația ICL.

Luând în considerare cele prezentate s-a constatat că, cheltuielile privind combustibilii, înregistrate în contabilitate au fost majorate nejustificat în perioada 2011 - octombrie 2014, atât cu suma estimată de .X. lei inclusiv TVA, echivalent a 124,64 litri combustibili, reprezentând cheltuielile efectuate cu combustibilul Locomotivei LDE 1250CP- 031 (locomotiva desfașurându-și activitatea circa 43 de luni din perioada verificată), cât și cu suma de .X. lei, echivalent a 32.929 litri, reprezentand cheltuielile efectuate cu combustibilul Locomotivei LDE 1250CP-030

dinaintea montării instalației ICL, respectiv data 11.10.2012 (locomotiva desfașurându-și activitatea circa 19 luni de activitate).

Cauzele și împrejurările care au determinat producerea abaterii constatate au fost încălcarea prevederilor Regulamentului de organizare și funcționare al SE .X. aferente Stației Căi Ferate Uzinale și utilizarea unei cantități de combustibil estimat de 157.771 litri, utilizat în alte scopuri decât obiectul de activitate al SE .X..

Valoarea abaterii constatate a fost de .X. lei, inclusiv TVA care a fost estimată, având în vedere consumul mediu lunar înregistrat de 3.527,25 litri din anul 2013 al locomotivei LDE 1250-030 cu instalație ICL, an în care această locomotivă a efectuat activități în fiecare lună.

Potrivit situației privind consumul de combustibil locomotive din perioada 01.01.2011-30.10.2014 întocmită de SE .X., locomotiva LDE 1250CP-031 a avut un consum înregistrat în evidențele contabile de 276.314 litri.

Luând în calcul un consum mediu lunar de 3.527,25 litri/lună, furnizat de instalația ICL pentru o perioadă de 43 luni de activitate a rezultat un consum 151.617,75 litri, diferența de 124.642,25 litri (276.314 l-151.671,75 litri) reprezentând cantitatea estimată de carburant decontată nelegal în perioada 2011- octombrie 2014, echivalent a .X. lei.

De asemenea, la valoarea totală estimată, echipa de auditori a avut în vedere și suma de .X. lei, echivalent a 32.929 litri, reprezentând cheltuieli efectuate cu combustibilul locomotivei LDE 1250CP-030 dinaintea montării instalației ICL, locomotiva desfășurându-și activitatea circa 19 luni de activitate. Pentru calculul estimativ s-a avut în vedere prețul unitar lei/litru de .X. fără TVA, respectiv .X. lei/litru cu TVA din factura de achiziții nr..X./19.10.2014.

Documentele pe care le-au avut în vedere auditorii publici externi care au întocmit Raportul de control nr..X./2/22.12.2014 sunt prezentate în următoarele anexe la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016, ca parte integrantă a acestuia :

- anexa nr.7 - Referat necesitate achiziție instalații ICL pentru locomotive
- anexa nr.8 - Manual de utilizare a instalației ICL ;
- anexa nr.9 - Proces verbal de recepție instalație ICL pentru locomotiva LDE 1250CP-030 ;
- anexa nr.10 - Schița CFU - SE .X. ;
- anexa nr.11 - caracteristici generale și constructive ale Locomotivei LDE 1250CP-030 ;
- anexa nr.12 - caracteristici generale și constructive ale Locomotivei LDE 1250CP-031 ;
- anexa nr.13 - Situația privind consumul de combustibil al locomotivelor LDE 030 și LDE 031 pe perioada 01.10.2011-30.10.2014 ;
- anexa nr.14 - Situația privind numărul de vagoane descărcate de cele 2 locomotive LDE - 030 și LDE - 031 în perioada 2011-2014;
- anexa nr.15 - fișiere ICL pt. Locomotivele LDE-030 și LDE-031.

- anexa nr.16 - date din Registrul Activitate Locomotive 2011-2014
- anexa nr.17 - Situația privind consumurile specifice individuale/vagon descărcat de locomotive LDE 030 și LDE 031 în perioada 2011 – 2014 – Situație motorină.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 întocmit de A.J.F.P. .X., având în vedere că, toate constatările Curții de Conturi-Camerei de Conturi .X. au privit perioada 01.01.2011 - 31.10.2014 și că prezenta inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit cuprinde perioada până la 31.12.2014, s-a procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile cu consumul de combustibil, decontat nelegal, utilizat de Locomotiva LDE - 031 și perioada 01.11.2014 - 31.12.2014.

Totodată, s-a procedat la determinarea consumurilor de motorină decontate nelegal, având în vedere prețul motorinei înregistrat în contabilitatea contribuabilului, motivat de faptul că, prin Raportul auditorilor publici externi nr..X./2/2014 s-a luat ca bază de calcul, prețul motorinei de la data de 19.10.2014, pentru toată perioada verificată.

Astfel, pe baza datelor de la SE .X. au fost determinate pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, cheltuieli cu combustibilul, decontat nelegal, aferent celor 2 locomotive care au transportat cărbune pe căile ferate uzinale din incinta SE .X., care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei, fără TVA, compusă din suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul aferent celor 2 locomotive care au fost constatate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, pe perioada 01.01.2011-31.10.2012 și suma de .X. lei reprezentând același tip de cheltuieli înregistrate pe perioada 01.11. 2012 - 31.12.2014.

Deși, prezenta inspecție fiscală a vizat perioada 01.11.2012-31.12.2014, având în vedere că Sucursala .X. SA la momentul fuziunii, respectiv la data de 01.11.2012, a reportat pierderea fiscală a societății absorbite, înregistrată la data de 31.10.2012 , în sumă de .X. lei (așa după cum rezultă din Declarația anuală privind impozitul pe profit încheiată de SE .X. SA la data de 31.10.2012), .X. S.A. nu a procedat la înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, afectând astfel rezultatul fiscal al perioadei, respectiv pierderea fiscală care a fost preluată la momentul fuziunii.

Au fost încălcate în acest mod, prevederile art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora pierderea anuală, stabilită prin declarația anuală, impozitul pe profit se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2012, reportată, cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuielile nedeductibile fiscal cu consumul de combustibil, decontat nelegal, aferent celor 2 locomotive, pe care contestatara avea obligația să

le înregistreze în contabilitate, conform Deciziei nr..X./2015 a Camerei de Conturi .X..

Pe perioada 01.11.2012 -31.12.2014 au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cu consumul de combustibil aferent celor 2 locomotive de la SE .X. SA în sumă de .X. lei, decontate nelegal, din care :

- suma de .X. lei este aferentă perioadei 01.11.2012-31.12.2014 ;
- suma de .X. lei este aferentă anului 2013 ;
- suma de .X. lei este aferentă anului 2014.

C. Referitor la activitatea de termoficare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

.X. S.A. asigură încălzirea și apa caldă pentru consum la populație, agenți economici și instituții social culturale din .X., .X., .X. și .X. utilizând ca agent termic primar, apa fierbinte.

Energia termică este produsă de centralele de cogenerare .X. și .X. aparținând societății contestată, iar punctele termice urbane, împreună cu rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru încălzire sunt administrate de .X. SA.

Pentru producerea energiei termice, .X. S.A. deține Licența nr..X./02.11.2012 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei, cu o valabilitate de 25 ani. De asemenea, pentru activitățile de transport, distribuție și furnizare a energiei termice, .X. S.A. deține Licența nr..X./16.11.2012 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice, cu termen de valabilitate 5 ani.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății privind modul în care sunt respectate prevederile legale respectiv includerea în baza de impozitare a operațiunilor impozabile din perioada supusă inspecției fiscale, a rezultat că veniturile realizate din livrarea de energie termică de către .X. și .X. au fost evidențiate de .X. S.A. în evidența contabilă, în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*", fără evidențierea producției de energie termică în alt cont bilanțier, iar producția obținută a fost înregistrată în contabilitatea de gestiune la costul de producție.

.X. și .X. produc, prin grupurile de cogenerare, energie termică și energie electrică, astfel că, toate costurile care concură la realizarea producției participă, implicit atât la producerea energiei electrice, cât și a celei termice, ele nefiind înregistrate în evidența contabilă, distinct pe destinații, respectiv aferente producerii de energie electrică sau energie termică.

De asemenea, s-a constatat că, aprovizionarea cu cărbune, materia primă principală a fost efectuată în principal de la minele proprii, operațiune pentru care la nivelul sucursalelor .X. și .X., nu este înregistrată în contabilitate și implicit nici TVA aferentă.

Având însă în vedere că, producția de cărbune extrasă din minele proprii este destinată consumului propriu, ca materie primă pentru termocentrale, organele de inspecție fiscală au constatat că, achizițiile de bunuri și servicii necesare extracției și exploatării cărbunelui, reprezintă de fapt costuri care concură la realizarea producției de energie electrică și energie termică și a implicat exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă acestor achiziții.

Deoarece, în evidența contabilă a contestatarii nu sunt diferențiate achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice, aceasta fiind produsă în congenerare cu energia electrică, s-a procedat la stabilirea unui procent de ajustare, luând în calcul pierderile de energie termică care depășesc nivelul admis și ponderea acestora în cifra de afaceri, plus pierderea înregistrată.

Contestatară a prezentat la inspecția fiscală, Balanța de energie termică și Situația din care reiese cantitatea de energie termică produsă, livrată, facturată, precum și pierderile de energie termică în rețeaua de transport și rețeaua de distribuție.

Aceste informații au fost furnizate prin departamentele de specialitate, conform evidențelor specifice obiectului de activitate, respectiv din : fișele de bilanț a consumului intern de energie termică sub formă de apă fierbinte, întocmite lunar, din care rezultă cantitatea de energie termică obținută lunar și pierderile de rețeaua de transport și distribuție, măsurată în Gcal., precum și informații din contabilitatea de gestiune privind realizările de costuri întocmite lunar (din care rezultă costul de producție al energiei termice produse, al energiei termice livrate, al energiei termice vândute, precum și pierderile de energie termică din rețelele de transport și distribuție).

Referitor la .X. s-a constatat că Sistemul centralizat de producere și distribuție energie termică din .X. este alcătuit din :

- unitatea de producție agent termic primar, centrala de cogenerare,
- rețeaua de transport agent termic primar, apa fierbinte,
- punctele termice urbane,
- rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru încălzire.

Unitatea de producție agent termic primar și rețeaua de transport agent termic primar, respectiv apa fierbinte sunt proprietatea .X. SA. Punctele termice urbane, împreună cu rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru încălzire aparțin domeniului public a municipiului .X. și sunt administrate de .X. SA – conform procesului verbal din data de 17.01.2008 încheiat între : Consiliul local al municipiului .X. în calitate de concedent și .X. SA în calitate de concesionar, proces verbal încheiat cu ocazia predării/preluării în concesiune a bunurilor proprietate publică a Consiliului local al municipiului .X., în baza și în conformitate cu prevederile Contractului nr..X./20.12.2007 de concesiune a serviciului

public de distribuție a energiei termice produsă în sistem centralizat în municipiul .X..

Utilizatorii finali care beneficiază de apă caldă de consum și de agentul termic secundar pentru încălzire din sistemul public centralizat de alimentare cu energie termică din municipiul .X. sunt : blocuri de locuințe grupate în asociații de proprietari și agenți economici și instituții socio-culturale.

Referitor la **Centrala Electro Termica .X.** s-a constatat că aceasta asigură alimentarea cu agent termic sub formă de apă fierbinte a localităților .X., .X. și .X., iar sistemul centralizat de producere și transport energie termică din .X. este alcătuit din :

- unitatea de producție agent termic primar, centrala de cogenerare,
- rețeaua de transport agent termic primar, apă fierbinte.

În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele aspecte :

- în perioada noiembrie 2012 - decembrie 2015 .X. a produs cantitatea totală de energie termică de 467.319 Gcal. Cantitatea de energie termică produsă, exprimată în Gigacalorii este evidențiată lunar prin documentul întocmit de către compartimentul de specialitate din cadrul .X. și denumit "*Balanța energie termică*", pentru perioada 01.11.2012 - 31.12.2015,

- în perioada noiembrie 2012 - decembrie 2015, .X. a produs cantitatea totală de energie termică de 705.910 Gcal.

Costurile aferente producerii cantității de energie termică utilizată pentru consumul propriu precum și cea intrată în rețeaua de transport și distribuție au fost înregistrate în evidența contabilă și financiară a societății, în conturile de cheltuieli corespunzătoare, fiind considerate de .X. S.A. ca fiind integral deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Referitor la **perioada noiembrie-decembrie 2012**, pe baza Balanțelor de energie termică întocmite la .X. s-a constatat că:

- cantitatea de energie termică produsă este de 41.122 Gcal.
- consumul intern de energie termică pentru perioada noiembrie 2012-decembrie 2012 este de 3.707,77 Gcal.

- cantitatea de energie termică livrată direct din incinta unității către terțe persoane este de 24,23 Gcal.

- cantitatea de energia termică livrată la gardul centralei a fost de 37.390 Gcal, reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport.

- cantitatea de energie termică livrată direct din rețeaua de transport către diverși agenți economici sau instituții socio-culturale este de 4.051,06 Gcal.

- cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale municipiului .X. este de 20.817,95 Gcal, reprezentând de fapt energia termică intrată în rețeaua de distribuție, respectiv punctele termice,

- cantitatea de energie termică vândută din rețeaua de distribuție 14.975,83 Gcal, reprezentând cantitatea de energie termică facturată către utilizatorii finali.

Referitor la **rețeaua de transport**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării exista o diferență de 12.521 Gcal. între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice. Respectiva diferență, reprezintă în fapt, pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar (termocentrala) și punctele termice din municipiul .X., acestea pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din municipiul .X. sunt montate echipamente de măsură, contoare, în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal. ajunse în aceste puncte termice.

În anul 2012, pretul pentru activitatea de producere pe baza de huiță cu suport de gaze naturale și păcura și pentru serviciul de transport al energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali este de 123,87 lei/Gcal. în baza Deciziei ANRE nr. .X./21.11.2012 privind aprobarea prețurilor și a cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A.

Având în vedere prețurile stabilite de către ANRE pentru anul 2012, echivalentul valoric al cantității de 12.521 Gcal. reprezentând energia termică pierdută în rețeaua de transport este de .X. lei.

Au fost solicitate explicații scrise cu privire înregistrarea contabilă a cheltuielilor rezultate din pierderea de energie termică din rețelele de transport și distribuție, de la conducerea contestatarei.

Referitor la .X., din nota explicativă dată de domnul .X., contabil șef la SE .X., reiese că :*„Energia termică produsă la SE .X. se produce în grupuri energetice în cogenerare, în urma aceluiași proces tehnologic rezultând energie electrică și termică. Cheltuielile realizate în scopul obținerii de venituri ca urmare a vânzării de energie electrică și energie termică au fost înregistrate în contabilitatea financiară, global. Costurile variabile realizate pentru producerea energiei electrice și termice sunt repartizate pe produse în baza evidențelor tehnico-operative, proporțional cu cantitățile de combustibil alocate acestora, iar costurile fixe proporțional cu cantitățile de energie electrică și termică livrate.*

Alocările cantităților de combustibil s-au realizat până în 2014 în baza Ordinului ANRE 57/2008 unde este prevăzut un consum specific pentru producerea energiei termice de 142,86 kgcc/Gcal. Din anul 2015 se aplică prevederile Ordinului ANRE 83/2013 care prevede consumul specific la cărbune pentru producerea energiei termice de 162,34 Kgcc/Gcal.

Din punct de vedere fiscal cheltuielile privind activitatea de producere a energiei electrice si termice au fost tratate ca și cheltuieli deductibile. De asemenea, în perioada noiembrie 2012- decembrie 2014 au fost înregistrate ca și cheltuieli nedeductibile pierderile care depășesc nivelul admis, aprobat de către Consiliul local .X., din rețeaua de distribuție a .X..

Pentru anul 2015 pierderea din rețeaua de distribuție este de .X. lei, iar până în prezent nu există aprobare de la Consiliul Local .X. pentru pierderile tehnologice”.

Astfel, .X. a înregistrat în evidența contabilă și financiară, cheltuieli aferente cantităților de energie termică intrate în rețeaua de transport, cheltuieli evidențiate pe elemente de cheltuieli (combustibil, apa, salarii, reparații, amortizare etc.), sume pe care .X. le-a considerat integral deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Referitor la pierderile din rețeaua de transport, d-l. contabil șef .X. a precizat că *“acestea nu sunt reglementate de ANRSC. In cazul SE .X. nici o autoritate publică locală nu poate să aprobe pierderi tehnologice pentru transportul energiei termice, pentru că magistrala de transport nu este în domeniul public, ci este proprietatea SE .X.”.*

Având în vedere că, autoritățile competente nu au aprobat niciun fel de pierdere în rețeaua de transport, d-l. contabil șef .X. a precizat că *“organele de inspecție fiscală nu pot lua în calcul la stabilirea pierderilor de energie termică, procentul de pierdere în cuantum de 26,11 % determinat de către ICEMENERG pentru anul 2014”.*

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, potrivit cărora **autoritatea de reglementare a transportului de energie termică a aprobat pierderi normate în rețeaua de transport de până la 20%, au constatat că, pierderea tehnologică admisă este în cuantum de 20% din cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport.**

Astfel, din punct de vedere fiscal, energia termică este un bun mobil corporal ce face obiectul comercializării, iar pierderea de energie termică este limitată la procentul de pierdere aprobat de ANRE și ANRSC, singurele autorități competente.

Prin urmare, având în vedere că în perioada noiembrie-decembrie 2012 cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport a fost de 37.390 Gcal., rezultă o pierdere tehnologică admisă de 7.478 Gcal.

Astfel, având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport era de 12.521 Gcal. a rezultat o depășire a pierderii tehnologice admise cu 5.043 Gcal, iar potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./21.11.2012,

Prețul aprobat pentru anul 2012, pentru .X. este de 123,87 lei/Gcal., astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

Referitor la **rețeaua de distribuție**, organele de inspecție fiscală au constatat că punctele termice urbane, împreună cu rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru încălzire sunt administrate de .X. S.A.

În urma analizei balanței de energie termică, s-a constatat că, în perioada noiembrie-decembrie 2012 a intrat în rețeaua de distribuție, punctele termice o cantitate de energie termică de 20.817,95 Gcal. din care a fost vândută, facturată consumatorilor finali o cantitate de 14.975,83 Gcal. Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 5.842,12 Gcal., între energia termică intrată în rețeaua de distribuție, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către consumatorii finali.

Prin Hotărârea Consiliului Local al municipiului .X. nr.77/2013 au fost aprobate pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție în procent de 20,89% pentru anul 2012, în baza Bilanțului energetic pe rețelele de transport și distribuție a energiei termice produse în cogenerare la Complexul Energetic .X. SA avizat de către ANRSC cu nr.3421425/13.01.2011.

În baza acestei hotărâri, societatea a întocmit Situația consumului de energie termică nefacturată pe perioada ianuarie-decembrie 2012 și Calcul pierdere tehnologică nedeductibilă în perioada ianuarie - decembrie 2012 , prin care contribuabilul și-a determinat pierderea tehnologică admisă, precum și pierderea tehnologică nedeductibilă rezultată pentru rețeaua de distribuție.

Astfel, cuantumul pierderii tehnologice din rețeaua de distribuție, care depășește limita admisă, de 1.493,25 Gcal, în valoare de .X. lei a fost înregistrată în contabilitate, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Referitor la **Centrala Electro Termica .X.**, pe baza Situației întocmite de către contribuabil privind producerea și livrarea energiei termice pentru perioada noiembrie-decembrie 2012 s-a constatat că:

- energie termică produsă este de 62.491 Gcal.,
- consumul intern de energie termică este de 5.921,75 Gcal.,
- cantitatea de energie termică livrată la gardul centralei a fost de 56.569,25 Gcal, reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport,
- cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale localitatilor .X., .X. și .X. este de 19.210,18 Gcal., reprezentând de fapt energia termică livrată de unitate.

Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 37.359,07 Gcal, între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt

montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către punctele termice.

Această diferență reprezintă în fapt pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar, respectiv termocentrala și punctele termice din municipiile alimentate cu energie termică de la .X., aceste pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din localitățile .X., .X. și .X. sunt montate echipamente de măsură respectiv contoare, în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal și ajunse în aceste puncte termice.

Astfel, pentru anul 2012, prețul pentru activitatea de producere pe baza de ulei cu suport de gaze naturale și păcură și pentru serviciul de transport al energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali este de .X. lei/Gcal, conform Deciziei ANRE nr..X./21.11.2012 privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A.

Având în vedere prețurile stabilite de către autoritatea de reglementare competentă ANRE pentru anul 2012, echivalentul valoric a cantității de 37.359,07 Gcal reprezentând energia termică pierdută în rețeaua de transport este în valoare de .X. lei.

Au fost solicitate conducerii contestatarei, explicații scrise cu privire înregistrarea contabilă a cheltuielilor rezultate din pierderea de energie termică din rețelele de transport și distribuție.

Referitor la .X., din nota explicativă dată de doamna Ioana Arvunescu contabil șef la SE .X., reiese că :*„Energia termică produsă la SE .X. se produce în două grupuri energetice în cogenerare și CAF-ul de 103,20 Gcal/h., instalație de vârf care funcționează limitat doar atunci când unul din grupuri este oprit ca urmare a unor avarii.*

Pe perioada funcționării ambelor grupuri, toate costurile, atât cele variabile cât și cele fixe, realizate în scopul obținerii de venituri ca urmare a vânzării de energie electrică și energie termică sunt atribuite întregului grup alocarea lor pe produse realizându-se în baza evidențelor tehnico-operative, a prescripțiilor energetice P 012 și a unor principii de alocare a unor costuri totale între energia electrică și termică din grupuri de cogenerare prevăzute în acte normative stabilite de ANRE care stau la baza fundamentării prețurilor și tarifelor pentru energia termică și electrică. (Ordinul nr.57/2008 și Ordinul nr.15/2015).

Din punct de vedere fiscal cheltuielile privind activitatea de producere a energiei electrice și termice au fost tratate ca și cheltuieli deductibile, deductibile limitat și nedeductibile conform prevederilor din Codul Fiscal.

În perioada supusa verificării nu s-au înregistrat în evidențele contabile ale sucursalei pierderi din rețeaua de transport a energiei termice. Decontarea cantităților de energie termică cu societățile locale de

distribuție se realizează la punctul de delimitare a instalațiilor, intrarea în punctul termic, în baza înregistrărilor efectuate de aparatele de măsură omologate din punct de vedere metrologic”.

Referitor la existența unor pierderi de energie termică aprobate prin Decizii ale ANRSC, doamna contabil șef Ioana Arvunescu a precizat că „*nu desfașoară activități cuprinse în aria de reglementări ANRSC*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. S.A. nu a înregistrat în contabilitate pierderile din activitatea de termoficare și nu a prezentat documente emise de autoritățile competente care să reglementeze un eventual procent de pierdere tehnologică admisă.

Astfel, .X. S.A a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli aferente cantităților de energie termică intrate în rețeaua de transport, cheltuieli evidențiate pe elemente de cheltuieli (combustibil, apă, salarii, reparații, amortizare) pe care le-a considerat integral deductibile fiscal.

Ținând cont de prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, **organele de inspecție fiscală au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe sectorul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum.**

În consecință, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, având în vedere că în perioada noiembrie-decembrie 2012 cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport este de 56.569,25 Gcal, rezultă o pierdere tehnologică admisă de 11.313,85 Gcal.

Astfel, având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 37.359,07 Gcal. a rezultat o depășire a pierderii tehnologice admise cu 26.045,22 Gcal.

Potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./21.11.2012, prețul aprobat pentru anul 2012, pentru .X. este de .X. lei/Gcal, astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

Deoarece, conform prevederilor legale în vigoare, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În concluzie pentru anul 2012, valoarea pierderilor de energie termică peste limita admisă înregistrate în rețeaua de transport de către .X. S.A. sunt în sumă de .X. lei, după cum urmează :

- valoare pierdere .X.: .X. lei,
- valoare pierdere .X. : .X. lei,

fiind sumă nedeductibilă la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale

Referitor la anul 2013, conform Balanțelor de energie termică întocmite la .X., s-a constatat că :

- energie termică produsă: 148.515 Gcal,
- consumul intern de energie termică este de 18.031,98 Gcal.
- cantitatea de energie termică livrată direct din incinta unității către terțe persoane este de 78,02 Gcal.
- cantitatea de energia termică livrată la gardul centralei a fost de 130.406 Gcal, reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport,
- cantitatea de energie termică livrată direct din rețeaua de transport către diverși agenți economici sau instituții socio-culturale este de 12.199,50 Gcal.
- cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale municipiului .X. este de 67.787,34 Gcal, reprezentând de fapt energia termică intrată în rețeaua de distribuție,
- cantitatea de energie termică vândută din rețeaua de distribuție 46.096,66 Gcal, reprezentând cantitatea de energie termică facturată către utilizatorii finali.

Referitor la **rețeaua de transport** s-a constatat că, în perioada supusă verificării exista o diferență de 50.419,16 Gcal, între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice.

Respectiva diferență, reprezintă în fapt, pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar (termocentrala) și punctele termice din municipiul .X., acestea pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din municipiul .X. sunt montate echipamente de măsură, contoare, în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal. ajunse în aceste puncte termice.

În anul 2013, prețul pentru activitatea de producere pe baza de uilă cu suport de gaze naturale și păcura și pentru serviciul de transport al energiei termice sub forma de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali este de 102,96 lei/Gcal., în baza Deciziei ANRE nr. .X./20.01.2013 privind aprobarea prețurilor și a cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A.

Potrivit conversiei 1 Gcal. este egală cu 1,163 MWh.

Conform notei explicative dată de domnul .X., contabil șef la SE .X. :*“organele de inspecție fiscală nu pot lua în calcul la stabilirea pierderilor de energie termică, procentul de pierdere în cuantum de 26,11 % determinat de către ICEMENERG pentru anul 2014”*, motivat de faptul

că, autoritățile competente nu au aprobat niciun fel de pierdere în rețeaua de transport.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, potrivit cărora autoritatea de reglementare a transportului de energie termică a aprobat pierderi normate în rețeaua de transport de până la 20%, au constatat că, pierderea tehnologică admisă este în cuantum de 20% din cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport.

Prin urmare, având în vedere că în anul 2013, cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport a fost de 130.406 Gcal., rezultă o pierdere tehnologică admisă de 26.081 Gcal.

Astfel, având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport a fost de 50.419 Gcal. a rezultat o depășire a pierderii tehnologice admise cu 24.338 Gcal.

Potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./29.01.2013, prețul aprobat pentru anul 2013, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

Referitor la **rețeaua de distribuție** s-a constatat că punctele termice urbane, împreună cu rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru încălzire sunt administrate de .X. S.A.

În urma analizei balanței de energie termică, s-a constatat că în cursul anului 2013, a intrat în rețeaua de distribuție, punctele termice o cantitate de energie termică de 67.787,34 Gcal din care a fost vândută, facturată consumatorilor finali o cantitate de 46.096,66 Gcal.

Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 21.690,68 Gcal., între energia termică intrată în rețeaua de distribuție, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către consumatorii finali.

Prin Hotărârea Consiliului Local al municipiului .X. nr.262/2014 au fost aprobate pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție pentru anul 2013, în baza Bilanțului energetic pe rețelele de transport și distribuție a energiei termice produse în cogenerare la Complexul Energetic .X. SA avizat de către ANRSC cu nr.212530/25.06.2014.

În baza acestei hotărâri, societatea a întocmit Situația consumului de energie termică nefacturată pe anul 2013 și Calcul pierdere tehnologică nedeductibilă în anul 2013, prin care contribuabilul și-a determinat pierderea tehnologică admisă, precum și pierderea tehnologică nedeductibilă rezultată pentru rețeaua de distribuție. Astfel, cuantumul pierderii tehnologice din rețeaua de distribuție, care depășește limita

admisă, în valoare de .X. lei a fost înregistrată în contabilitate, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Referitor la **Centrala Electro Termică .X.**, în baza Situației întocmite de către contribuabil privind producerea și livrarea energiei termice de către .X., pentru anul 2013 s-a constatat că:

- energie termică produsă este de 234.188 Gcal.,
- consumul intern de energie termică este de 20.808,25 Gcal.,
- cantitatea de energie termică livrată la gardul centralei a fost de 213.379,75 Gcal reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport,
- cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale municipiului .X. este de 60.882,36 Gcal, reprezentând de fapt energia termică livrată de unitate.

Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 152.497,39 Gcal, între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice. Aceasta diferență reprezintă în fapt pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar (termocentrala) și punctele termice din municipiile alimentate cu energie termică de la .X., aceste pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din localitățile .X., .X. și .X. sunt montate echipamente de măsură (contoare), în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal și ajunse în aceste puncte termice.

S-a mai constatat că, prețurile și tarifele practicate de .X. S.A. au fost stabilite și ajustate pe baza metodologiilor aprobate de ANRE, luându-se în considerare costurile justificate ale activității de producere/transport a energiei termice.

Potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./29.01.2013, prețul aprobat pentru anul 2013, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., astfel că, valoarea energiei termice pierdute în rețeaua de transport era de .X. lei.

Ținând cont de prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, organele de inspecție fiscală au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe sectorul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum. În consecință, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, având în vedere că în anul 2013 cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport era de 213.379,75 Gcal, rezultă o pierdere tehnologică admisă de 42.675,95 Gcal.

Având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 152.497,39 Gcal rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 109.821,44 Gcal., în valoare de .X. lei.

În concluzie, pentru anul 2013, valoarea pierderilor de energie termică peste limita admisă înregistrate în rețeaua de transport de către .X. S.A. sunt în sumă de .X. lei, după cum urmează :

- valoare pierdere .X. : .X. lei,
- valoare pierdere .X. : .X. lei,

fiind sumă nedeductibilă la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale.

În consecință, pierderile de energie termică peste limita admisă, în cantitate de 134.159,40 Gcal, respectiv .X. lei, înregistrate de societate pe segmentele de transport, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale pentru anul 2013.

Referitor la anul 2014, organele de inspecție fiscală, conform bilanțelor de energie termică întocmite la .X., pentru anul 2014 s-a constatat că:

- energie termică produsă: 139.170 Gcal,
- consumul intern de energie termică este de 21.249,75 Gcal,
- cantitatea de energie termică livrată direct din incinta unității către terțe persoane este de 44,25 Gcal.,
 - cantitatea de energie termică livrată la gardul centralei a fost de 117.876 Gcal, reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport,
 - cantitatea de energie termică livrată direct din rețeaua de transport către diverși agenți economici sau instituții socio-culturale este de 10.695,5 Gcal.,
 - cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale municipiului .X. este de 58.737,19 Gcal, reprezentând de fapt energia termică intrată în rețeaua de distribuție,
 - cantitatea de energie termică vândută din rețeaua de distribuție 38.779,89 Gcal, reprezentând cantitatea de energie termică facturată către utilizatorii finali.

Referitor **la rețeaua de transport**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării există o diferență de 48.443,31 Gcal, între energia termică intrată în rețeaua de transport, unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice.

Respectiva diferență, reprezintă în fapt, pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar

(termocentrala) și punctele termice din municipiul .X., acestea pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din municipiul .X. sunt montate echipamente de măsură, contoare, în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal. ajunse în aceste puncte termice.

În anul 2014, prețul pentru activitatea de producere pe baza de ulei cu suport de gaze naturale și păcura și pentru serviciul de transport al energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali este de .X. lei/Gcal, în baza Deciziei ANRE nr. .X./27.11.2013 privind aprobarea prețurilor și a cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A.

Potrivit conversiei 1 Gcal. este egală cu 1.163 MWh.

Având în vedere prețurile stabilite de către ANRE pentru anul 2014, echivalentul valoric a cantității de 48.443,31 Gcal reprezentând energia termică pierdută în rețeaua de transport este în valoare de .X. lei.

Ținând cont de prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, organele de inspecție fiscală au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe sectorul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum. În consecință, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, având în vedere că în anul 2014, cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport a fost de 117.876 Gcal., rezultă o pierdere tehnologică admisă de 23.575,2 Gcal.

Astfel, având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport a fost de 48.443,31 Gcal. a rezultat o depășire a pierderii tehnologice admise cu 24.868,11 Gcal.

Potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./2013, prețul aprobat pentru anul 2014 pentru .X. era de .X. lei/Gcal., astfel că, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise este de .X. lei.

Referitor la **rețeaua de distribuție**, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma analizei balanței de energie termică, că în cursul anului 2014, a intrat în rețeaua de distribuție, punctele termice o cantitate de energie termică de 58.737,19 Gcal din care a fost vândută, facturată consumatorilor finali o cantitate de 38.779,89 Gcal.

Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 19.957,3 Gcal., între energia termică intrată în rețeaua de distribuție (unde sunt

montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către consumatorii finali.

Pentru anul 2014 nu a fost aprobată prin Hotărâre a Consiliului Local al municipiului .X. niciun procent pentru energie termică aferentă rețelei de distribuție.

Având în vedere prețul aprobat de ANRE pentru anul 2014 de .X. lei/Gcal., rezultă o valoare pierderii înregistrate în anul 2014 în rețeaua de distribuție de .X. lei, considerată de contestatară ca și cheltuială nedeductibilă fiscal.

S-a constatat că, valoarea pierderii de energie din rețeaua de transport și distribuție termică care depășește pierderea tehnologică admisă în anul 2014 de .X. lei (33.077,97 Gcal. X .X. lei).

Deoarece, .X. S.A a considerat ca nedeductibilă fiscal suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de .X. lei.

Referitor la .X., conform Situației întocmite de către contribuabil privind producerea și livrarea energiei termice de către .X., pentru anul 2014 s-a constata că :

- energie termică produsă este de 209.959 Gcal.,
- consumul intern de energie termică este de 7.661,22 Gcal.,
- cantitatea de energie termică livrată la gardul centralei a fost de 207.297,78 Gcal. reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport,
- cantitatea de energie termică livrată în punctele termice ale municipiului .X. este de 51.074,80 Gcal, reprezentând de fapt energia termică livrată de unitate.

Astfel, în perioada supusă verificării exista o diferență de 151.222,98 Gcal, între energia termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice) și energia livrată către punctele termice.

Aceasta diferență reprezintă în fapt pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar, termocentrala și punctele termice din municipiile alimentate cu energie termică de la .X., aceste pierderi fiind suportate integral de către producător.

La intrarea agentului termic primar în punctele termice din localitățile .X., .X. și .X. sunt montate echipamente de măsură (contoare), în baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică, exprimate în Gcal și ajunse în aceste puncte termice.

S-a mai constatat că, prețurile și tarifele practicate de .X. S.A. au fost stabilite și ajustate pe baza metodologiilor aprobate de ANRE, fiind luate în considerare costurile justificate ale activității de producere/transport a energiei termice.

Potrivit prevederilor Deciziei ANRE privind aprobarea prețurilor și cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. SA nr..X./2013, prețul aprobat pentru anul 2014, pentru .X. este de .X. lei/Gcal., astfel că, valoarea energiei termice pierdute în rețeaua de transport era de .X. lei.

Ținând cont de prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, **organele de inspecție fiscală au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe sectorul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum.** În consecință, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, având în vedere că în anul 2014 cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport era de 202.297,78 Gcal, rezultă o pierdere tehnologică admisă de 40.459,55 Gcal.

Având în vedere că pierderea înregistrată de .X. pe rețeaua de transport este de 151.222,98 Gcal rezultă o depășire a pierderii tehnologice admise cu 110.763,42 Gcal., în valoare de .X. lei.

În concluzie, pentru anul 2014, valoarea pierderilor de energie termică peste limita admisă înregistrate în rețeaua de transport de către .X. S.A. sunt în sumă de .X. lei, după cum urmează :

- valoare pierdere .X. : .X. lei,
- valoare pierdere .X. : .X. lei,

fiind sumă nedeductibilă la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale.

În consecință, pierderile de energie termică peste limita admisă, în cantitate de 143.841,39 Gcal, respectiv .X. lei, înregistrate de societate pe segmentele de transport, și distribuție sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale pentru anul 2014.

Intrucât, societatea a considerat ca și cheltuielă nedeductibilă la stabilirea pierderii fiscale pentru anul 2014 suma de .X. lei reprezentând pierderi energie termică, rezultă că pentru exercițiul fiscal 2014 se diminuează pierderea fiscală cu suma de .X. lei.(.X. lei-.X. lei).

În concluzie, pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală, astfel:

1. Cu privire la rezultatul exercitiului 2012, având în vedere că, la nivelul anului 2012 pierderea fiscală a .X. S.A. a fost în sumă de .X. lei, se diminuează pierderea fiscală cu suma de **.X. lei** care se compune din:

- .X. lei pierderea fiscală reportată în plus din anii precedenți ;

- .X. lei reprezentând pierderea fiscală reportată din anii precedenți de către subunitatea SE .X. care nu a înregistrat cheltuielile cu consumul de motorină decontat nelegal;
- .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, decontat nelegal aferent locomotivei fara instalatie ICL ;
- .X. lei reprezentând pierderile de energie termică peste limita admisă înregistrate de societate pe segmentele de transport.

2. Cu privire la rezultatul exercitiului 2013, avand in vedere ca la nivelul anului 2013 pierderea fiscala a societatii a fost în sumă de .X. lei, se diminueaza pierderea fiscală cu suma de **.X. lei** care se compune din:

- .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, decontat nelegal aferent locomotivei fara instalatie ICL ;
- .X. lei reprezentând pierderile de energie termică peste limita admisă înregistrate de societate pe segmentele de transport.

3. Cu privire la rezultatul exercitiului 2014, avand in vedere ca la nivelul anului 2014 pierderea fiscala a societății a fost în sumă de .X. lei, se diminuează pierderea fiscală cu suma de **.X. lei** care se compune din:

- .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, decontat nelegal aferent locomotivei fără instalație ICL ;
- .X. lei reprezentând pierderile de energie termică peste limita admisă înregistrate de .X. S.A. societate pe segmentele de transport.

În sinteză, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală a .X. S.A. cu suma de .X. lei din care este contestată suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu consumul de combustibili la locomotive, cu pierderile de energie termică pe rețeaua de transport și diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012.

În ceea ce privește **TVA**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Perioada verificată 01.11.2012 - 31.12.2015.

A. Așa cum s-a prezentat la Cap. 3.1.2. referitor la diminuarea pierderii fiscale din Raportul de control nr..X./2014 și la Cap.III B din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 au fost determinate pe perioada 01.01.2011-31.12.2014 cheltuieli cu combustibilul, decontat nelegal, aferent celor două locomotive care au transportat cărbune pe căile ferate uzinale din incinta SE .X., care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei, fără TVA.

Deoarece perioada verificată privind TVA cuprinde și perioada 01.01.2015- 31.12.2015 și având în vedere că SE .X. SA a îndeplinit măsura dispusă de Camera de Conturi .X. în privința dotării și a celei de-a doua locomotive, respectiv LDE - 031 cu instalație electronică de măsurare a combustibilului consumat, de tip ICL, respectiv de la data de 26.03.2015, au fost stabilite cheltuielile nedeductibile cu consumul de combustibil

utilizat de Locomotiva LDE - 031 și pentru perioada 01.01.2015 - 26.03.2015.

Prin urmare, pe perioada 01.01.2011- 31.03.2015, totalul cheltuielilor nedeductibile cu consumul de combustibil, decontat nelegal, aferent celor 2 locomotive de la SE .X. SA este în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei (compusă din suma de .X. lei pe perioada 01.01.2011 - 31.10.2012 și suma de .X. lei pe perioada 01.11.2012 - 31.03.2015, când locomotiva LDE - 031 nu a fost dotată cu instalație electronică de măsurare a consumului de combustibil de tip ICL.)

Având în vedere că SE .X. SA, la momentul fuziunii în .X. SA, respectiv la data de 01.11.2012 a preluat soldul TVA de recuperat al societății absorbite în sumă de 3.901.784 lei, așa cum rezultă din Decontul de TVA încheiat de SE .X. SA la data de 31.10.2012, s-a constatat că, această societate nu a procedat la înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și nu a înregistrat nici TVA fără drept de deducere aferentă, afectând astfel soldul TVA de recuperat, care a fost preluată la fuziune.

De asemenea, s-a constatat că, pierderea fiscală reportată de .X. S.A., urmare a fuziunii, prin Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, trebuia diminuată cu suma de .X. lei reprezentând cheltuielile nedeductibile fiscal cu consumul de combustibil aferent celor 2 locomotive care au deservit SE .X. SA și pe care aceasta avea obligația să le înregistreze în contabilitate, conform dispoziției din Decizia nr. .X./2015 a Camerei de Conturi .X..

Prin urmare, având în vedere constatările auditorilor publici externi din Raportul de control nr..X./2014 și prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA aferentă cheltuielilor cu consumul de combustibil, decontat nelegal, pentru cele două locomotive care au deservit SE .X. în sumă **.X. lei** este fără drept de deducere, fiind stabilită de inspecția fiscală ca TVA de plată suplimentară.

B. Referitor la TVA aferentă activității de termoficare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Perioada verificată a fost 01.11.2012 - 30.12.2015.

Așa cum s-a reținut la la Cap.III B din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016, veniturile realizate din livrarea de energie termică de către .X. și .X. au fost evidențiate de .X. S.A. în evidența contabilă, în contul 704 *“Venituri din lucrări executate și servicii prestate”*, fără evidențierea producției de energie termică în alt cont bilanțier, producția obținută fiind înregistrată în contabilitatea de gestiune la costul de producție.

Aprovizionarea cu cărbune, materia primă principală a fost efectuată în principal de la minele proprii, operațiune pentru care la nivelul sucursalelor .X. și .X., nu a fost înregistrată în contabilitate și implicit nici TVA aferentă. Deoarece, producția de cărbune extrasă din minele proprii este destinată consumului propriu, ca materie primă pentru termocentrale, achizițiile de bunuri și servicii necesare extracției și exploatării cărbunelui, reprezintă de fapt costuri care concură la realizarea producției de energie electrică și termică.

S-a constatat că, TVA deductibilă înregistrată de .X. S.A. este aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care au participat sub formă de costuri sau imobilizări la realizarea întregii producții de energie electrică și termică având destinații diferite : energie electrică și termică livrată, pentru consumul propriu și energie termică pierdută în rețelele de transport și cele de distribuție.

Deoarece, în evidența contabilă a .X. S.A. nu sunt diferențiate achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice, aceasta fiind produsă în congenerare cu energia electrică, s-a procedat la stabilirea unui procent de ajustare, luând în calcul pierderile de energie termică care depășesc nivelul admis și ponderea acestora în cifra de afaceri, plus pierderea înregistrată.

Din punct de vedere fiscal, energia termică este un bun mobil corporal ce face obiectul comercializării, iar pierderea de energie termică este limitată la procentul de pierdere aprobat de autoritățile competente, ANRE și ANRSC.

Astfel au fost calculate pierderi tehnologice de energie termică în rețeaua de transport de 29.949,64 Gcal. pentru luna noiembrie 2012 și respectiv de 22.095 Gcal. pentru luna decembrie 2012.

Prin Hotărârea Consiliului Local al municipiului .X. nr.77/2013 au fost aprobate pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție în procent de 20,89% pentru **anul 2012**.

Având în vedere prevederile legislative mai sus menționate și prețurile stabilite de către ANRE prin Decizia nr..X./21.11.2012, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul pierderilor care depășesc nivelul admis și a echivalentului valoric al cantității de energie termică pierdută în rețelele de transport și distribuție pe perioada noiembrie-decembrie 2012 :

- la .X. pierderile care depășesc nivelul admis în cantitate de 3.225,31 Gcal au echivalent valoric de .X. lei și respectiv la 3.310,68 Gcal corespunde valoarea de .X. lei,

- la .X. pierderile care depășesc nivelul admis în cantitate de 11.408,16 Gcal au echivalent valoric de .X. lei și respectiv la cantitatea de 14.637,05 Gcal. corespunde valoarea de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.125 alin.(1) și alin.(6), art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.128 alin.7 pct.6 din

H.G.nr.4472004 , au procedat la stabilirea pierderii de energie termică care depășește nivelul admis și la majorarea bazei impozabile pe perioada noiembrie - decembrie 2012, calculând TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, ținând cont și de TVA colectată de contestatară.

Pentru perioada 01.12.2012 - 31.03.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea pierderii de energie termică care depășește nivelul admis și la majorarea bazei impozabile, calculând TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, ținând cont de TVA colectată de societate.

Organele de inspecție fiscală au constat că în perioada **01.05.2013 – 28.02.2014** au fost înregistrate pierderi de energie termică în rețeaua de transport de 202.916,55 Gcal. la **.X.** și **.X.**.

.X. S.A. a dedus în anul 2013, TVA aferentă achizițiilor care concură la producerea întregii cantități de energie termică (livrată, pentru consumul propriu și energia termică pierdută în rețelele de transport și distribuție), iar prin contabilitatea proprie nu sunt evidențiate separat achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice.

Prin Hotărârea Consiliului Local al municipiului **.X.** nr.262/2014 au fost aprobate pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție în procent de 25,99% pentru anul 2013, în baza Bilanțului energetic pe rețelele de transport și distribuție a energiei termice produse în cogenerare la **.X. S.A.**, avizat de către ANRSC cu nr.212530/25.06.2014.

Deoarece, potrivit prevederilor art.148 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a TVA pentru bunurile mobile, constatate lipsă din gestiune, s-a constatat că, **.X. S.A.** avea obligația ajustării TVA dedusă inițial.

Având în vedere prețurile stabilite de către ANRE pentru anul 2013, s-a calculat echivalentul valoric al pierderilor care depășesc nivelul admis precum și echivalentul valoric al cantității de energie termică pierdută în rețelele de transport și distribuție pe anul 2013, după cum urmează :

- 72.109,84 Gcal x **.X.** lei/Gcal = **.X.** lei
- 152.497,39 Gcal x **.X.** lei /Gcal = **.X.** lei

cu echivalent valoric **.X.** lei reprezentând pierdere energie termică,

- 28.644,91 Gcal x **.X.** lei/Gcal = **.X.** lei
- 109.821,44 Gcal x **.X.** lei /Gcal = **.X.** lei

cu echivalent valoric de **.X.** lei reprezentând pierdere energie termică pierdută în rețelele de transport și distribuție care depășește nivelul admis.

Pentru a determina TVA supusă ajustării în anul 2013, respectiv TVA aferentă acelor achiziții care au concurat la realizarea producției, organele de inspecție fiscală au influențat TVA deductibilă înregistrată în cursul anului cu TVA aferentă stocurilor initiale și finale ale perioadei, conform formulei $TVA\ stoc\ initial + TVA\ deductibilă - TVA\ stoc\ final = .X.\ lei + .X.\ lei - .X.\ lei = .X.\ lei$.

Astfel, s-a procedat la ajustarea TVA, cu suma de .X. lei = .X. lei x 2,25 %, reprezentând TVA fără drept de deducere.

Pe cale de consecință a fost majorată baza impozabilă pe perioada 01.05.2013 - 28.02.2014 cu suma de .X. lei aferent căreia a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, ținând cont de TVA colectată de societate.

O situație similară a fost constatată și pe perioada 01.12.2014 – 31.12.2014, când au fost înregistrate pierderi de energie termică de 219.623,59 Gcal. la .X. și .X..

Consiliului Local al municipiului .X. nu a aprobat nici un procent pentru pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție înregistrate de .X. în anul 2014.

Organele de inspecție fiscală au calculat echivalentul valoric al pierderilor care depășesc nivelul admis și a echivalentului valoric al cantității de energie termică pierdută în rețelele de transport, după cum urmează :

- 68.400,61 Gcal x .X. lei/Gcal = .X. lei- .X.

- 151.222,98 Gcal x .X. lei /Gcal = .X. lei-.X.

cu echivalent valoric .X. lei reprezentand pierdere energie termica

- 33.077,97 Gcal x .X. lei/Gcal = .X. lei-.X.

- 110.763,42 Gcal x .X. lei /Gcal = .X. lei-.X.

cu echivalent valoric de .X. lei reprezentând pierdere energie termică pierdută în rețelele de transport și distribuție care depășesc nivelul admis.

Organele de inspecție fiscală au influențat TVA deductibilă înregistrată în cursul anului cu TVA aferentă stocurilor inițiale și finale ale perioadei conform formulei TVA stoc initial+TVA deductibila 2014-TVA stoc final=.X. lei+.X. lei- .X. lei = .X. lei.

Astfel, s-a procedat la ajustarea TVA, cu suma de .X. lei reprezentând TVA fără drept de deducere (.X. lei x 2,79%).

În concluzie, în urma ajustării TV, ținând cont de TVA colectată de societate în sumă de .X. lei s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, ținând cont de TVA colectată de societate.

O situație similară a fost constatată și pentru **anul 2015**, când a fost înregistrată pierdere de energie termică aferentă activității de termoficare de 210.095,85 Gcal, din care 73.115,50 Gcal reprezintă pierdere admisă iar 136.980,33 Gcal reprezintă pierdere care depășește nivelul admis.

Consiliului Local al municipiului .X. nu a aprobat nici un procent pentru pierderile anuale de energie termică din sistemul de distribuție înregistrate de .X. în anul 2015.

Organele de inspecție fiscală ținând cont de prețurile stabilite de ANRE pentru anul 2015 au calculat echivalentul valoric al pierderilor care depășesc nivelul admis și a echivalentului valoric al cantității de energie termică pierdută în rețelele de transport, după cum urmează :

- $70.207,18 \text{ Gcal} \times 132,97 \text{ lei/Gcal} = .X. \text{ lei} - .X.,$
 - $139.888,65 \text{ Gcal} \times 154,76 \text{ lei /Gcal} = .X. \text{ lei} - .X.,$
- cu echivalent valoric de .X. lei reprezentând pierdere energie termică,
- $34.574,63 \text{ Gcal} \times 132,97 \text{ lei/Gcal} = .X. \text{ lei} - .X.,$
 - $102.405,71 \text{ Gcal} \times 154,76 \text{ lei /Gcal} = .X. \text{ lei} - .X.,$

cu echivalent valoric de .X. lei reprezentând pierdere energie termică în rețelele de transport și distribuție care depășesc nivelul admis.

Conform Deciziei ANRE nr..X./17.12.2014 privind aprobarea prețurilor și a cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice, pentru .X. S.A. este stabilit prețul pentru activitatea de producere pe baza de huiă cu suport de gaze naturale și păcură și pentru serviciul de transport al energiei termice sub formă de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali, astfel că s-a constatat că pierderea de energie termică care depășește nivelul admis, aferentă rețelelor de transport și distribuție a celor două termocentrale, pentru anul 2015 este în sumă de .X. lei, reprezentând de fapt o cantitate de energie termică produsă și nefacturată.

Pentru a determina TVA supusă ajustării în anul 2015, respectiv TVA aferentă acelor achizitii care au concurat la realizarea producției în anul 2015, se va influența TVA deductibilă înregistrată în cursul anului cu TVA aferentă stocurilor initiale și finale ale perioadei (TVA stoc initial+TVA deductibilă 2015 -TVA stoc final .X. lei + .X. lei - .X. lei = .X. lei).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA, după cu urmează $.X. \text{ lei} \times 3,49\% = .X. \text{ lei}$ reprezentând TVA fără drept de deducere.

Deoarece, pentru pierderile de energie termică din rețeaua de distribuție înregistrate de societate ca nedeductibile în anul 2014, în sumă de .X. lei, .X. SA a colectat TVA în sumă de .X. lei, înregistrată în anul 2015 în contul 4427 "TVA colectată" a fost majorată baza impozabilă cu suma de .X. lei pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei) ținând cont de TVA colectată de societate.

În sinteză, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă **.X. lei** din care societatea contestă suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu consumul de combustibili la cele două locomotive care au deservit SE .X. SA și TVA aferentă pierderilor de energie termică pe rețeaua de transport.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală și de contestatoare, se rețin următoarele :

1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de **.X. lei** reprezentând pierdere fiscală reportată din anii anteriori

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, CE .X. S.A. s-a înființat la data de 01.11.2012, în baza H.G. nr.1023/2011 privind unele măsuri de reorganizare a producătorilor de energie electrică de sub autoritatea Ministerului Economiei și Comerțului și Mediului de Afaceri, prin fuziunea prin contopire dintre .X. S.A. și .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare fuzionării, .X. S.A. a preluat proporțional, pierderea fiscală a celor două societăți care au fuzionat în sumă de .X. lei, mai mare cu suma de .X. lei decât suma de .X. lei reprezentând pierderea fiscală de recuperat în anii următori, determinată prin declarațiile fiscale privind impozitul pe profit de la data de 31.10.2012 întocmite de cele două unități care au fuzionat (.X. lei pierderea declarată de SE .X. + .X. lei pierderea declarată de SE .X.), cu încălcarea prevederilor art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea, deși contestă în ansamblu constatările organelor de inspecție fiscală din Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016, nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze, în ceea ce privește suma de .X. lei .

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

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

„Art. 249 Sarcina probei

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. S.A. deși contestă parțial Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru suma de .X. lei, în care este inclusă și suma de .X. lei reprezentând pierdere fiscală reportată din anii anteriori, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în ce privește această sumă, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, limitându-se la a prezenta ce au reținut organele de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând pierdere fiscală reportată din anii anteriori.

2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul tip ICL consumat de cele două locomotive în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit drept cheltuieli nedeductibile, cheltuielile cu combustibilul consumat de două locomotive care transportă cărbune pe o cale ferată uzinală din cadrul SE .X. și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care o parte din aceste sume aparțin unui alt contribuabil și totodată prin actul administrativ fiscal atacat, nu a fost analizată necesitatea acestor cheltuieli în scopul obținerii de venituri, dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și nici dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege.

Perioada verificată 01.11.2012 - 31.12.2014 în ce privește impozitul pe profit și respectiv 01.11.2012 - 31.12.2015 în ceea ce privește TVA.

În fapt, prin Raportul de control nr..X./2/22.12.2014 întocmit de către auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi-Camera de Conturi a județului .X. s-a constatat existența unor cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cu consumul de combustibil tip ICL, decontat nelegal aferent celor 2 locomotive care au transportat cărbune pe calea ferată uzinală din cadrul SE .X., stabilindu-se un prejudiciu estimat de .X. lei, inclusiv TVA.

Conform concluziilor din Raportul de control nr..X./2/22.12.2014, cantitatea estimată de 157.771 litri de combustibil tip ICL pentru locomotive a fost utilizată în alte scopuri decât obiectul de activitate al

SE .X., producerea abaterii constatate a avut drept cauză, încălcarea prevederilor Regulamentului de organizare și funcționare al Sucursalei .X. aferente Stației Căi Ferate Uzinale.

Obiecțiunile formulate de contribuabil împotriva acestui act administrativ fiscal au fost respinse prin Decizia nr. .X./09.02.2015 a Camerei de Conturi a județului .X. fiind dispuse în sarcina contribuabilului, mai multe măsuri, respectiv : achiziționarea și montarea instalației ICL pe locomotiva LDE 1250 CP-031, stabilirea exactă a consumului pe ora de funcționare, stabilirea întinderii prejudiciului adus contribuabilului, recuperarea acestuia și înregistrarea în contabilitate, cu termen de realizare 30.06.2015.

Deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a procedat la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor nedeductibile fiscal cu combustibilul de tip ICL, au diminuat pierderea fiscală pe anul 2012 cu suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul aferent celor 2 locomotive care au transportat cărbune pe căile ferate uzinale din incinta SE .X., decontate nelegal, determinate pe perioada **01.01.2011-31.10.2012**, în baza prevederilor art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de .X. lei reprezentând același tip de cheltuieli nedeductibile fiscal, înregistrate pe perioada 01.11.2012-31.12.2014, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, a fost stabilită în sarcina contestatarei TVA suplimentară în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea prezintă documente și susține că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul de tip ICL și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă, sunt nedatorate, pe motiv că sunt aferente perioadei 01.01.2011 - 10.07.2011 de până la data divizării .X. S.A. 11.07.2012, deci aparțin exercițiului financiar al acestui contribuabil.

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

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6, precizează: *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.*

În materia taxei pe valoarea adăugată, în perioada verificată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă **achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : **a) operațiuni taxabile”.***

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care conține informațiile obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că :

- conform prevederilor H.G. nr.781/2010, .X. S.A. s-a divizat la data de 11.07.2011 în sensul desprinderii în interesul societății a sucursalelor .X. și .X..

- .X. S.A. a luat ființă la data de 01.11.2012 ca urmare a fuziunii cu contopire dintre .X. S.A. și .X. S.A., fiind preluate activele și pasivele transferate,

- prin Raportul de control al Curtii de Conturi - Camera de Conturi a Județului .X. nr..X./2/22.12.2014 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cu consumul de combustibil tip ICL aferent celor 2 locomotive care transportau cărbune pe calea ferată uzinală din

cadrul .X. SA, respectiv la SE .X., decontat nelegal, fiind stabilit un prejudiciu estimat în sumă de .X. lei, fără TVA în perioada 01.01.2011-31.10.2014,

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 la Cap. 3.1.B referitor la diminuarea pierderii fiscale au fost determinate pe perioada 01.11.2011-31.12.2014 cheltuieli cu combustibilul tip ICL care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei, fără TVA, compusă din .X. lei cheltuieli pe perioada 01.01.2012 - 31.10.2012 și .X. lei cheltuieli pe perioada 01.11.2012 - 31.12.2014),

- aferent acestor cheltuieli cu combustibilul, decontate nelegal, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 la Capitolul referitor la TVA a fost determinată TVA fără drept de deducere pe perioada 01.11.2011-31.12.2014, în sumă de .X. lei.

Referitor la aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au procedat la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu combustibilul și TVA aferentă, în principal pe concluziile din Raportul de control al Curtii de Conturi - Camera de Conturi a Județului .X. nr..X./22.12.2014, potrivit căroră *„au fost depistate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cu consumul de combustibil, decontat nelegal aferent celor două locomotive care transportă cărbune pe calea ferată uzinală din cadrul SE .X. în perioada 01.01.2011 - 31.10.2014 (...) Cauzele și împrejurările care au determinat producerea abaterii constatate au fost încălcarea prevederilor Regulamentului de organizare și funcționare al SE .X. aferente Stației Căi Ferate Uzinale și utilizarea unei cantități de combustibil estimat de 157.771 litri, utilizat în alte scopuri decât obiectul de activitate al SE .X.”*

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu combustibilul, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

În conformitate cu textul de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii în folosul obținerii de venituri.

Totuși, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 nu au fost precizate care sunt documentele pe care .X. S.A. nu le-a prezentat în justificarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu combustibilul tip ICL și totodată, nu a fost analizată îndeplinirea condițiilor legale de deductibilitate la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în materia TVA pentru ca o persoană înregistrată în

scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, ori prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 nu a fost analizată îndeplinirea cumulativă a condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă combustibilului tip ICL consumat de locomotive.

Contestatară susține că „conform Protocolului de predare-primire a activului și pasivului Sucursalelor .X. și .X. de la .X. S.A la filiala .X. S.A., înregistrat sub nr..X./31.10.2011 la .X. S.A. și respectiv sub nr..X./31.10.2011 la .X. S.A., pe baza evidențelor contabile de la data 10.07.2011, respectiv anexa 7.7. ”Balanța de verificare - solduri redeschidere la 11.07.2011” au fost preluate doar activele și pasivele celor două entități, iar cheltuielile și veniturile aferente exercițiului financiar, înregistrate de cele două sucursale până la data divizării au rămas înregistrate la .X. S.A.”

Din analiza acestui Protocol de predare - primire, anexat la dosarul cauzei, reiese că acesta a avut ca obiect predarea - primirea activului și pasivului Sucursalelor .X. și .X. de la .X. S.A., pe baza Bilanțurilor de închidere/deschidere, a Balanțelor analitice de verificare de închidere la data de 10.07.2011, a bilanțelor de verificare de redeschidere la 11.07.2011 și a componenței soldurilor conform inventarelor realizate la data divizării .X. S.A. respectiv 11.07.2011.

Deoarece în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 nu există constatări proprii referitoare la valoarea cheltuielilor și a TVA aferentă combustibilului tip ICL stabilite ca nedeductibile fiscal pe perioada 01.01.2011 - 10.07.2011 și totodată, aceste sume nu pot fi defalcate din totalul obligațiilor fiscale contestate, organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor și a TVA aferentă, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

De asemenea, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra temeiniciei susținerii contestatarei potrivit căreia „suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă, sunt nedatorate, pe motiv că sunt aferente perioadei 01.01.2011 - 10.07.2011, respectiv până la data divizării .X. S.A., deci aparțin exercițiului financiar al acestui contribuabil”.

În speță devin incidente prevederile art.7 alin.(3) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea

corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organele de inspecție fiscală obligate să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se vor desființa parțial :

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu combustibilul consumat de locomotive și

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 pentru TVA în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actele administrative fiscale contestate, să reanalizeze situația de fapt, în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu contravaloarea pierderilor de energie termică în rețeaua de transport care depășesc nivelul pierderilor admise în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarată de societate, cu contravaloarea pierderilor de energie termică pe rețeaua de transport,

precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care acestea au depășit limitele legale stabilite de organele locale și avizate de organele competente și totodată, documentele aduse ca probatoriu în susținerea contestației și argumentele invocate nu probează că aceste pierderi ar reprezenta pierderi tehnologice și că acestea ar contribui la realizarea de venituri impozabile și respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată 01.11.2012 - 31.12.2014 în ce privește impozitul pe profit și respectiv 01.11.2012 - 31.12.2015 în ce privește TVA.

În fapt, .X. S.A. asigură încălzirea și apa caldă pentru consumul populației, agenți economici și institutii social culturale din .X., .X., .X. și .X. utilizând ca agent termic primar, apa fierbinte, în baza licenței nr..X./02.11.2012 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei și licenței nr..X./16.11.2012 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice pentru activitățile de transport, distribuție și furnizare a energiei termice.

În perioada supusă verificării, centralele de cogenerare au produs energie termică, respectiv .X. a produs 467.3190 Gcal., iar .X. a produs 705.910 Gcal.

S-a constatat că veniturile realizate din livrarea de energie termică de către .X. și .X. sunt evidențiate de societate în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*", fără evidențierea producției de energie termică în alt cont bilanțier, iar producția obținută este înregistrată în contabilitatea de gestiune la costul de producție. Totodată, în evidența contabilă a .X. S.A. **nu** sunt diferențiate achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice, aceasta fiind produsă în cogenerare cu energia electrică și având destinații diferite : energie electrică și termică livrată, pentru consumul propriu și energie termică pierdută în rețelele de transport și cele de distribuție.

Costurile aferente producerii energiei termice utilizată pentru consum propriu precum și energiei intrate în rețeaua de transport și distribuție au fost înregistrate în evidența contabilă și financiară a contestatarii în conturile de cheltuieli corespunzătoare, fiind considerate de aceasta ca fiind cheltuieli integral deductibile fiscal și pentru care a beneficiat de dreptul de deducere a TVA aferentă.

Având în vedere prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, organele de inspecție fiscală au stabilit pierderile de energie termică care depășesc nivelul pierderii tehnologice admise și au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe segmentul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum.

Deoarece, cheltuielile aferente pierderilor care depășesc nivelul aprobat de autoritățile competente, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, ele nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel încât organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de .X. S.A, cu valoarea pierderilor de energie termică peste limita admisă pe segmentele de transport, după cum urmează :

.X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2012,
.X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2013,
.X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2014, conform prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Totodată, s-a constatat că, .X. S.A. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care au participat sub formă de costuri sau imobilizări la realizarea întregii producții de energie electrică și termică.

Deoarece, în evidența contabilă a .X. S.A. nu sunt diferențiate achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice, aceasta fiind produsă în congenerare cu energia electrică, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui procent de ajustare, luând în calcul pierderile de energie termică care depășesc nivelul admis și ponderea acestora în cifra de afaceri, plus pierderea înregistrată.

Având în vedere că, din punct de vedere fiscal, energia termică este un bun mobil corporal și face obiectul comercializării, iar pierderea de energie termică este limitată la procentul de pierdere aprobat de ANRE și ANRSC, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă pierderilor de energie termică care depășesc nivelul admis și la ajustarea taxei deduse, în temeiul prevederilor art.125¹ alin.(1) pct. (6), art.128 alin.(4) lit. d), art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 alin.(5) pct.53 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Art.21 (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

(...) c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;**

coroborate cu cele ale pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd :

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale de mai sus cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia de TVA sunt incidente prevederile art.125¹ alin.(1) pct. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012, care prevede :

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

*(...) 6. bunuri reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, **energia termică**, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile”*.

La art.128 alin.(4) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se specifică :

*“(4) **Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: (...) d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)- c)**”.*

coroborate cu cele ale pct.6 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În conformitate cu prevederile art 145 din Codul fiscal orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor de bunuri si servicii in masura in care face dovada ca acestea sunt utilizate in scopul operațiilor sale care dau drept de deducere. Pierderile tehnologice nu intra sub incidenta prevederilor art.128, alin.4, lit.d) din Codul fiscal in limitele stabilite potrivit legii sau, in lipsa acestora in limitele stabilite de persoana impozabila in norma proprie de consum, dar pentru a preveni practici abuzive depasirea acestor norme este asimilata livrării de bunuri.”

În speță sunt incidente și prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din anul 2013, unde se specifică :

”(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;(...)

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate”.

Potrivit acestor dispoziții legale, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a TVA pentru bunurile mobile lipsa din gestiune, astfel încât este necesară deducerea inițială a taxei.

Totodată, la pct.53 alin.(6) lit.d) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se specifică :

„(6) În baza art.148 alin.(1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform [art.149](#) din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi: (...)

*d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin.(2) din Codul fiscal, inclusiv bunurile furate. **În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei,***

sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”

Potrivit art.59 și art.111 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, producerea energiei termice reprezintă activitatea organizată prin care se realizează în instalațiile din centralele termice sau centralele electrice în cogenerare, agent termic sub formă de abur, apă fierbinte sau apă caldă, necesar asigurării încălzirii și preparării apei calde de consum pentru locunțe, instituții publice, agenți economici.

Activitatea de transport și distribuție constă, în activitatea organizată prin care, energia termică ajunge din instalațiile de producere în instalațiile de distribuție și/sau la instalațiile utilizatorilor, suferind sau nu transformări sau procesări.

3.A. Referitor la diminuarea pierderii fiscale, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele :

Din punct de vedere fiscal, energia termică este un bun mobil corporal și face obiectul comercializării, iar pierderea de energie termică este limitată la procentul de pierdere aprobat de autoritățile de reglementare competente, ANRE și ANRSC.

Producția de cărbune extrasă din minele proprii cu destinația consumului propriu, respectiv ca materie primă pentru termocentrale, achizițiile de bunuri și servicii necesare extracției și exploatării cărbunelui reprezintă de fapt costuri care concurează la realizarea producției de energie electrică și termică.

Pentru stabilirea pierderilor de energie termică pe rețelele de transport, organele de inspecție fiscală au avut în vedere informațiile rezultate din Situațiile furnizate de societate respectiv: cantitatea de energie termică produsă, consumul intern de energie termică, cantitatea de energie termică livrată direct din incinta unității către terțe persoane, cantitatea de energie termică livrată la gardul centralei reprezentând de fapt cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport, cantitatea de energie termică livrată, direct din rețeaua de transport către diverși agenți economici sau instituții socio-culturale, cantitatea de energie termică livrată în punctele termice, reprezentând de fapt energia termică intrată în rețeaua de distribuție.

În plus, pentru rețeaua de distribuție aparținând .X., organele de inspecție fiscală au avut în vedere și cantitatea de energie termică vândută din rețeaua de distribuție reprezentând cantitatea de energie termică facturată către utilizatorii finali.

Astfel, s-a constatat existența unor diferențe între cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport (unde sunt montate echipamentele de măsură a energiei termice, respectiv contoare, pe baza cărora au fost determinate cantitățile de energie termică exprimate în Gcal,

ajunse în aceste puncte termice) și cantitatea de energia termică livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice.

Acest aspect este confirmat și de explicațiile date prin Nota explicativă oferită în timpul inspecției fiscale de doamna contabil șef a .X. S.A, Arvunescu Ioana conform cărora :*nu s-au înregistrat în evidențele contabile ale sucursalei pierderi din rețeaua de transport a energiei termice. Decontarea cantităților de energie termică cu societățile locale de distribuție se realizează la punctul de delimitare al instalațiilor, intrarea în punctul termic, în baza înregistrărilor efectuate de aparatele de măsură și omologate din punct de vedere metrologic*".

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A a înregistrat în contabilitate, în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente cantității de energie intrate în rețeaua de transport (cu combustibil apă, salarii, reparații, amortizare, etc), deși procentul de pierdere aprobat de autoritățile de reglementare competente pentru sectoarele transport și distribuție a fost depășit.

Referitor la tratamentul fiscal al cheltuielilor costurilor cu producerea de energie termică produsă de .X. și .X., prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, aflată în copie la dosarul cauzei, domnul contabil șef al SE .X., .X. a precizat :*"din punct de vedere fiscal, cheltuielile privind activitatea de producere a energiei electrice și termice au fost tratate ținând cont de prevederile Codului Fiscal și Normelor metodologice de aplicare în vigoare, respectiv cheltuieli deductibile*".

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că au fost stabilite pierderi de energie termică pe rețelele de transport, după cum urmează :

perioada noiembrie-decembrie 2012:

- pierdere înregistrată de .X.: 12.521 Gcal
- pierdere înregistrată de .X.: 37.359,07 Gcal

pentru anul 2013:

- pierdere înregistrată de .X.: 50.419,16 Gcal
- pierdere înregistrată de .X.: 152.497,39 Gcal

pentru anul 2014:

- pierdere înregistrată de .X.: 48.443,31 Gcal
- pierdere înregistrată de .X.: 151.222,98 Gcal.

În speță sunt incidente și prevederile art.124 alin.6 din cap.III Secțiunea 2 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, unde se specifică : ***"Reducerea temperaturii ca urmare a pierderilor de caldură prin transfer termic nu trebuie să fie mai mare de 0,5 K/km, iar randamentul izolației termice trebuie să fie mai mare de 80%"***.

Așa cum s-a precizat și la prezentarea situației de fapt, având în vedere prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru

aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, organele de inspecție fiscală au considerat pierderi normate în rețeaua de transport de până la 20 % din cantitatea de energie termică intrată în rețeaua de transport și au constatat că, pierderile de energie termică peste limita admisă, înregistrate de contestatară pe segmentul de transport, nu pot fi considerate perisabilități și nici pierderi tehnologice care se includ în norma de consum.

Se reține că, nici în timpul inspecției fiscale, nici în procedura prealabilă a contestației, nu a fost prezentat nici un document, respectiv decizie, hotărâre a autorităților competente, care să reeglementeze un eventual procent de pierdere tehnologică admisă pe rețelele de transport,.

Prin urmare, această diferență, nefacturată la consumatori reprezintă, în fapt pierderi de energie din rețeaua de transport între locul de producere a agentului termic primar, termocentrala și punctele termice din localitățile .X., .X., .X. și .X., este suportată integral de către producător.

Având în vedere prevederile art.124 alin.6 din Ordinul ANRSC nr.91/2007 pentru aprobarea Regulamentului cadru al serviciului de alimentare cu energie termică, mai sus citate, au fost calculate de organele de inspecție fiscală, pierderile admise, după cum urmează :

perioada noiembrie-decembrie 2012:

- pierdere admisa .X.: 7.478 Gcal
- pierdere admisa de .X.: 11.313,85 Gcal

pentru anul 2013:

- pierdere admisa de .X.: 26.081,20 Gcal
- pierdere admisa de .X.: 42.675,95 Gcal

pentru anul 2014:

- pierdere admisa de .X.: 23.575,20 Gcal
- pierdere admisa de .X.: 40.459,55 Gcal.

Prin urmare, pierderile care depășesc nivelul pierderii tehnologice admise la energia termică sunt :

perioada noiembrie-decembrie 2012:

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise .X.: 5.043 Gcal

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X. : 26.045,22 Gcal

pentru anul 2013:

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: 24.337,96 Gcal

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: 109.821,44 Gcal

pentru anul 2014:

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: 24.868,11 Gcal

- pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: 110.763,42 Gcal.

Prețurile și tarifele pentru activitatea de producere pe baza de uilă cu suport de gaze naturale și pacură și pentru serviciul de transport al energiei termice sub forma de apă fierbinte destinată agenților economici și furnizorilor locali, practicate de .X. S.A. în perioada verificată au fost stabilite și ajustate pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competentă, respectiv ANRE (prin Decizia ANRE nr..X./21.11.2012 privind aprobarea prețurilor și a cantităților reglementate în sectorul energiei electrice și termice pentru .X. S.A., Decizia nr..X./29.01.2013, Decizia ANRE nr..X./2013) așa cum au fost prezentate detaliat la Cap.II din prezenta decizie.

Rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la calculul valorii pierderilor care depășeșc nivelul pierderii tehnologice admise, după cum urmează :

perioada noiembrie-decembrie 2012:

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise .X.: .X. lei.

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.:.X. lei

pentru anul 2013:

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: .X. lei

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: .X. lei

pentru anul 2014:

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: .X. lei

- valoare pierdere care depășește nivelul pierderii tehnologice admise de .X.: .X. lei.

Prin contestatia formulată, .X. S.A. susține că pentru determinarea pierderilor de energie termică în rețeaua de transport ar fi trebuit să fie aplicată formula prezentată în capitolul Termodinamica și mecanica fluidelor din Manualul Inginerului Termotehnician, Editura Tehnica 1986, conform căreia, pierderea tehnologica orară prin transfer de caldura de la apa fierbinte la mediul ambiant se calculează cu relația urmatoare:

$$Q_{tc}^h = \sum_{i=1}^n \frac{m_{ni} \cdot c_i \cdot L_i \cdot \Delta t}{10^{-3}}$$

În care:

i- indicele de identificare a tronsonului de conductă;

m_{ni} - debitul nominal de apa fierbinte in tronsonul "i" de conductă [mc/h];

c_i - caldura specifică a apei fierbinți în tronsonul "i" [kcal/kg*⁰C]

(1,006454 kcal/kg*⁰C pentru o presiune de 20 bar);

L_i - lungimea tronsonului "i" de conducta [km];

Δt - reducerea admisibilă a temperaturii apei fierbinți pe km. de conductă [K/km] (0,5 K/km).

Fata de această pretenție precizăm că, în timpul inspecției fiscale, deși a fost luată Nota explicativă reprezentanților societății cu privire la calculul pierderilor din termoficare și a deductibilității fiscale a acestora, aceștia au declarat că toate pierderile pe rețeaua de transport au fost considerate deductibile, că nu dețin alte documente care să reglementeze un anumit nivel admis al pierderilor tehnologice pentru rețelele de transport, fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, doar Balanțele de energie termică întocmite de .X. și situații privind calculul pierderilor de energie termică în rețeaua de transport și distribuție a .X. și rețeaua de transport .X., documente care au fost avute în vedere la inspecția fiscală.

Față de documentele anexate la contestație, respectiv tabele cu calculul pierderilor tehnologice admise pe rețele de transport, cu precizarea că au fost calculate în baza formulei mai sus menționate, menționăm că nu au fost prezentate documente justificative cu privire la cifrele înscrise în respectivele tabele de calcul și modalitatea prin care aceste informații au fost cuantificate, în sensul că nu reiese de unde rezultă indicele de identificare a tronsonului de conductă, debitul nominal de apă fierbinte, lungimea tronsonului, presiunea, etc.

Tototodată, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 a fost aplicat același mod de calcul pornind de la aceeași prevedere legislativă, pentru situații similare (rețea de transport și rețea de distribuție aparținând aceleiași unități de producție), .X. S.A. nu a avut obiecțiuni în ceea ce privește stabilirea cuantumului pierderii tehnologice din rețeaua de distribuție, care depășește limita admisă, făcând uz de aplicarea formulei de calcul din Termodinamica și mecanica fluidelor din Manualul Inginerului Termotehnician, Editura Tehnica 1986, doar pentru rețeaua de transport.

Prin contestația formulată .X. S.A. solicită admiterea ca pierdere tehnologică, a diferenței între energia termică intrată în rețeaua de transport și energia livrată către agenții economici legați direct la rețeaua de transport și către punctele termice, apreciem că respectiva pretenție are caracter general, fără invocarea unui text de lege, diferit de cele invocate de organele de inspecție fiscală.

Potrivit dispozițiilor legale, mai sus citate, pierderile tehnologice trebuie cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu. Ori, atâta timp cât .X. S.A. nu a prezentat documente din care să reiasă că pierderile de energie termică pe rețeaua de transport se încadrează în normele de consum proprii fabricării energiei termice, așa cum s-a reținut mai sus, respectiva afirmație nu poate fi reținută în favoarea sa.

În concluzie, **sunt deductibile la calculul profitului impozabil, numai pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie**

fabricării unui produs, legiuitorul neprevăzând drept de deducere pentru pierderile tehnologice înregistrate pe rețeaua de transport sau pe rețeaua de distribuție.

Deoarece, cheltuielile aferente pierderilor de energie termică peste limita admisă, necuprinse în prețul de livrare, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, ele nefiind sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel încât organele de inspecție fiscală, legal au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de .X. S.A, cu valoarea pierderilor de energie termică peste limita admisă pe segmentele de transport.

Astfel, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de .X. S.A, cu valoarea acestor pierderi, după cum urmează :

- .X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2012,
- .X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2013,
- .X. lei reprezentând pierderi de energie termică pe anul 2014.

Prin urmare, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru diminuarea pierderii fiscale cu contravaloarea pierderilor de energie termică în rețeaua de transport în sumă de **.X. lei** stabilite prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X..

3.B. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă pierderilor de energie termică care depășesc nivelul pierderilor admise, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele :

Prin contestația formulată, .X. S.A. invocă în susținerea deductibilității TVA aferentă pierderilor de energie termică în rețeaua de transport aceleași argumente și documente ca și la capitolul privind diminuarea pierderii fiscale.

De asemenea, sunt invocate aceleași temeiuri legale, în baza cărora organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă pierderilor de energie termică prin actul administrativ fiscal atacat.

Din punct de vedere fiscal, energia termică este un bun mobil corporal și face obiectul comercializării, iar pierderea de energie termică este limitată la procentul de pierdere aprobat de autoritățile de reglementare competente, ANRE și ANRSC.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că aprovizionarea cu cărbune, materia prima principală utilizată în producerea energiei termice, este efectuată în principal de la minele

propriu, operațiune pentru care la nivel de sucursale (.X. și .X.), nu este înregistrată în contabilitate și TVA aferentă.

Având însă în vedere că producția de cărbune extrasă din minele proprii este destinată consumului propriu, ca materie primă pentru termocentrale, achizițiile de bunuri și servicii necesare extracției și exploatării cărbunelui reprezintă de fapt costuri care concură la realizarea producției de energie electrică și termică.

Astfel, .X. S.A a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor care concură la producerea întregii cantități de energie (energie electrică și termică livrată, energie electrică și termică pentru consum propriu și energie termică pierdută).

Se reține că, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au luat în considerare pierderea de energie termică din rețeaua de transport și distribuție, rezultată din balanța energetică și situațiile prezentate de societate, valoarea pierderii care depășește nivelul pierderii tehnologice admise stabilită, așa cum a fost prezentat în considerentele prezentei decizii, la capitolul privind impozitul pe profit, precum și prețurile stabilite de autoritatea competentă, ANRE pentru perioada verificată.

Deoarece în evidența contabilă a contestatarei, nu sunt diferențiate achizițiile de bunuri și servicii care participă ca și costuri la producerea energiei termice, aceasta fiind produsă în cogenerare cu energia electrică, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au procedat la stabilirea unui procent de ajustare luând în calcul pierderile de energie termică care depășesc nivelul admis și ponderea acestora în cifra de afaceri plus pierderea de energie termică.

Costurile înregistrate de .X. S.A. participă atât la realizarea veniturilor care compun cifra de afaceri înregistrată de contribuabil, cât și la producerea energiei termice pierdută în rețelele de transport și distribuție (energie termică, produsă dar nefacturată), astfel, că în mod corect s-a procedat la calcularea ponderii pierderii de energie termică în totalul cifrei de afaceri, plus pierdere de energie termică.

Această pondere a fost aplicată asupra TVA dedusă de .X. S.A. în perioadele respective, influențată de TVA aferentă stocurilor înregistrate la începutul și sfârșitul perioadelor de calcul.

Se reține că, o parte din achizițiile efectuate de contestatară în vederea producerii de energie termică și anume cele aferente pierderilor care depășesc nivelul pierderilor tehnologice admise pe rețeaua de transport, nu a fost utilizată în folosul operațiunilor taxabile, nefiind astfel îndeplinită condiția de fond prevăzută la art.145 din Codul fiscal în ce privește deductibilitatea TVA.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la ajustarea TVA aferentă pierderilor nedeductibile din activitatea de termoficare și au stabilit suplimentar TVA, după cum urmează :

-anul 2013 TVA stabilita suplimentar .X. lei.

-anul 2014 TVA stabilita suplimentar .X. lei.

-anul 2015 TVA stabilita suplimentar .X. lei.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, pentru pierderile de energie termică care depășesc nivelul pierderilor tehnologice admise pe rețeaua de transport, contribuabilul avea obligația ajustării TVA dedusă inițial, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de **.X. lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X..

4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei,

Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, legal au dispus societății ajustarea TVA aferentă perioadei 2013 - 2015 pentru pierderile de energie termică care depășesc nivelul pierderilor admise pe rețeaua de transport, în condițiile în care ajustarea taxei s-a efectuat și asupra unor achiziții de bunuri și servicii aferentă unor lucrări de investiții, nefinalizate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA suplimentară în sumă de .X. lei, din care se contestă suma de .X. lei, care cuprinde TVA dedusă în sumă de .X. lei aferentă combustibilului consumat, TVA dedusă pentru producerea energiei electrice și a energiei termice în sumă de .X. lei (tratate la pct.2 și respectiv pct.3.B din prezenta decizie), precum și TVA dedusă pentru lucrările de investiții în curs, nefinalizate în sumă de .X. lei.

.X. S.A. susține, prin contestație, că TVA deductibilă din perioada 2013-2015 analizată la inspecția fiscală, cuprinde și TVA dedusă pentru lucrările de investiții în curs, nefinalizate și care nu participă la procesul de producție (respectiv sumele de .X. lei, .X. lei și .X. lei), considerând astfel că aceste sume nu trebuie luate în considerare la calculul TVA dedusă pentru producerea energiei termice.

În drept, în perioada verificată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile”.

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care conține informațiile obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, raportate la temeiurile de drept și argumentele contestatarii, prin adresa nr.A_SLP 1837/03.10.2016, în virtutea rolului activ, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală, următoarele:

“(...) având în vedere faptul că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016, nu există constatări privind TVA dedusă aferentă lucrărilor de investiții în curs, nefinalizate, până la sfârșitul perioadei supuse verificării, precum și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...) urmează să ne transmiteți, punctul de vedere în ceea ce privește afirmațiile de la paginile 12, 13 și 14 din contestație referitoare la TVA dedusă în sumă de .X. lei, .X. lei și .X. lei, despre care contestatara susține că este aferentă unor „lucrări de investiții în curs, nerecepționate la data prezentei și care nu participă la procesul de producție”, motiv pentru care „nu trebuie luată în considerare ca și TVA dedusă pentru producerea energiei electrice și a energiei termice” și deci consideră, că nu trebuia ca

respectiv sumele să participe la ajustarea TVA deductibilă din perioada 2013 – 2015”.

Prin adresa nr..X./03.10.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 1837/03.10.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au comunicat:

„ (...) În timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate detaliat situațiile privind achizițiile purtătoare de TVA efectuate în perioada 2013 – 2015, aferente lucrărilor de investiții în curs care încă nu participă la procesul de producție.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea bazei pentru ajustare, întreaga sumă a TVA aferentă achizițiilor destinate pentru totalitatea investițiilor înregistrate, neputând identifica achizițiile destinate doar investițiilor nefinalizate.

În susținerea contestației societatea a identificat achizițiile aferente investițiilor în curs care încă nu participă la procesul de producție, prezentând suplimentar, ca anexe la contestația depusă, situații ale acestora și a TVA aferentă.

Ca urmare a analizării acestora a rezultat că societatea a dedus în perioada 2013 - 2015, TVA pentru investițiile în curs, după cum urmează:

- în anul 2013 în sumă de .X. lei,
- în anul 2014 în sumă de .X. lei,
- în anul 2015 în sumă de .X. lei.

Deoarece prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.03.2016 nu s-a ținut cont de TVA aferentă achizițiilor pentru investițiile în curs, nerecepționate până la sfârșitul perioadei verificate și întrucât investițiile aferentă cărora a fost dedusă TVA menționată mai sus, nu au participat în această perioadă la obținerea producției de energie electrică și termică, urmând a participa doar în momentul recepționării acestora și punerii în funcțiune, pentru a determina TVA supusă ajustării în perioada 2013 – 2015, respectiv TVA aferentă acelor achiziții care au concurat la realizarea producției de energie termică în anii respectiv, se va influența TVA deductibilă înregistrată în cursul anilor respectivi cu TVA aferentă stocurilor inițiale și finale ale perioadei, precum și a investițiilor nefinalizate și nepuse în funcțiune.

În urma recalculării a rezultat TVA fără drept de deducere aferentă pierderilor din activitatea de termoficare precum și **TVA cu drept de deducere** aferentă investițiilor în curs, nefinalizate care nu participă la procesul de producție, respectiv :

- .X. lei pe anul 2013,
- .X. lei pe anul 2014,
- .X. lei pe anul 2015 ”,

propunând admiterea contestației pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Față de cele prezentate mai sus, în speță devin incidente prevederile

art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,

fapt pentru care se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **.X. S.A. din .X.** pentru :

- diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli aferente pierderilor de energie termică pe rețeaua de transport în sumă de **.X. lei** stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X.,

- **.X. lei** reprezentând TVA aferentă activității de termoficare, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X..

2. Admiterea parțială a contestației formulată de **.X. S.A. din .X.** pentru TVA în sumă de **.X. lei** aferentă lucrărilor de investiții în curs, nefinalizate și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru respectiva sumă.

3. Desființarea parțială a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru cheltuieli cu combustibilul în sumă de **.X. lei** și parțial a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./16.03.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**