

DECIZIA nr 184/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, comunicata in data **28.09.2015**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea solicita admiterea contestatiei, intrucat potrivit punctului de vedere al x SA, anexat, SC x SRL nu indeplineste prevederile art. 160 alin 2 lit e pct 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu detine o licenta valabila de furnizare a energiei electrice eliberata de x.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

1. Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea a dedus TVA in suma de x lei, in conditiile in care nu detine documente justificative cu privire la aceasta suma.

Drept urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x au stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« Art. 213 (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« 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. »

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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*”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge in parte ca nemotivată** contestația formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA în suma de x lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S5 x.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal societatea avea obligatia colectarii TVA in suma de x lei aferenta achizițiilor de energie electrica de la x SA, in conditiile in care aceasta nu a aplicat taxarea inversa, conform dispozitiilor art. 160 alin 2 lit e din Codul fiscal, ci doar a dedus TVA aferenta acestor achizitii.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, lunile mai si iunile, **SC x SRL** a dedus TVA in suma totala de x lei aferenta achizițiilor de energie electrica de la x SA in vederea echilibrării pietei de energie electrica.

Intrucat societatea nu a aplicat taxarea inversa, conform dispozitiilor art. 160 alin 2 lit e din Codul fiscal, ci doar a dedus TVA aferenta acestor achizitii, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit prevederilor art. 160 alin. 1 si alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 82 (7) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

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

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

Energiei, pentru tranzacțiile pe piața pentru ziua următoare și pe piața intrazilnică.

De asemenea se consideră că are calitatea de comerciant persoană impozabilă cumpărătorul de energie electrică care **îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

2. **activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil.** În acest sens, persoana impozabilă trebuie să depună la organul fiscal competent, până pe data de 10 decembrie a fiecărui an, **o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că îndeplinește această condiție**, respectiv că în perioada ianuarie-noiembrie a aceluși an calendaristic a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic următor. Persoana impozabilă care obține licența de furnizare a energiei electrice în perioada 1-31 decembrie a unui an calendaristic **trebuie să depună la organul fiscal competent, în perioada 1-20 ianuarie a anului calendaristic următor o declarație pe propria răspundere** din care să rezulte că a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată în perioada din luna decembrie în care a deținut licența de furnizare, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic în care se depune această declarație. Agenția Națională de Administrare Fiscală are obligația să afișeze pe site-ul său lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile respective cel târziu până pe data de 31 decembrie a fiecărui an, respectiv până pe data de 31 ianuarie a anului următor în cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare a energiei electrice între 1 și 31 decembrie a fiecărui an. **Furnizorul de energie electrică nu aplică taxare inversă dacă** în momentul livrării beneficiarul care avea obligația de a depune la organul fiscal competent declarația pe propria răspundere privind consumul propriu neglijabil de energie electrică **nu figurează în «Lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. e) pct. 2 din Codul fiscal».** În cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare între 1 și 31 decembrie a anului anterior, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b), în vederea aplicării taxării inverse, respectiv a regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiar pentru livrările efectuate până la data la afișării pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a cumpărătorului în lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere. Pentru achizițiile de energie electrică efectuate în anul în care cumpărătorul obține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică, cumpărătorul trebuie să transmită vânzătorului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu estimat din energia electrică cumpărată este neglijabil, care este valabilă până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.

Norme metodologice:

“82. (7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor

prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. **În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari.** Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.”

Din aceste prevederi legale rezultă că **furnizorii de energie electrică aplica măsurile de simplificare atunci când livrează energie electrică către un comerciant persoană impozabilă** care îndeplinește condițiile mai sus prezentate. Pentru achizițiile de energie electrică efectuate, **în măsura în care îndeplinesc, la rândul lor, condițiile necesare pentru a fi considerați comercianți persoane impozabile, cumpărătorii de energie electrică trebuie să aplice măsurile de simplificare.**

Din punct de vedere al TVA, cantitățile de energie electrică facturate pentru echilibrarea pieței de energie electrică (dezechilibru negativ sau dezechilibru pozitiv) reprezintă livrări de energie electrică, rezultate ca urmare a operațiunilor specifice pieței de echilibrare **pentru care se aplică taxarea inversă dacă sunt îndeplinite condițiile legale**, mai sus prezentate, pe fiecare relație comercială. În ceea ce privește regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al redistribuirii costurilor/veniturilor specifice pieței de echilibrare trebuie subliniat ca, întrucât aceste costuri/venituri reprezintă în fapt diferențe de preț rezultate ca urmare a dezechilibrului negativ/pozitiv, operațiuni specifice pieței de echilibrare, acestea urmează același regim ca și livrările efectuate pe piața de echilibrare. În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, anexată la dosarul cauzei.

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

1. În perioada verificată societatea a produs energie electrică la punctul de lucru din comuna x, unde deține un parc fotovoltaic. Livrarea de energie electrică produsă s-a făcut în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. x încheiat cu SC x SA.

Întrucât acest contract este un contract standard de vânzare în banda a energiei electrice care se impune de către x SA, respectiv este obligatoriu ca la orice oră să se livreze constant aceeași cantitate și pentru că societatea verificată nu produce energie electrică dimineața și noaptea, nu poate livra cantitățile prevăzute în contractele standard.

Astfel, diferența cantitativă dintre prevederile contractuale și producția efectivă a societății contestată se încarcă pe bursa x, de unde se cumpără sau se vinde energie electrică, după caz, în baza Convenției de participare la piața pentru ziua următoare nr. x încheiată cu operatorul pieței de energie electrică și gaze naturale x SA, în calitate de administrator al acestei piețe.

Cantitățile de energie electrică tranzacționate se bazează pe previziunile făcute de către contestată cu o zi înainte pentru ziua următoare. Pentru ziua în curs,

cantitatea la care aceasta s-a angajat este sustinuta prin dezechilibre de catre SC x SA, conform contractului nr. x de la care cumpara energie electrica cand nu este produsa suficienta energie de catre centrala fotovoltaica detinuta sau care preia un eventual surplus de energie electrica produsa, dupa caz.

La sfarsitul fiecărei luni se face o centralizare de catre x SA, in care se stabilesc cantitatile de energie electrica produse/cumparate de SC x SRL conform previziunilor pentru ziua urmatoare, iar pretul de tranzactionare se stabileste la bursa pentru ziua urmatoare.

Pentru ziua in curs, SC x SA face o situatie in care se comunica cate dezechilibre s-au cumparat si vandut, iar pretul de tranzactionare se stabileste de catre SC x la sfarsitul lunii.

Cu SC x SA si **cu x SA se efectueaza numai tranzactii de dezechilibru pe piata de energie electrica, iar energia cumparata de la ele este revanduta in proportie de peste 99% catre SC x SA.**

2. Desi contestatara a aplicat masuri de simplificare (taxare inversa) pentru achizitiile de energie electrica de la SC x SRL, pentru achizitiile de la x SA nu a aplicat taxarea inversa.

3. SC x SRL detine Licenta pentru exploatarea comerciala a capacitatilor de productie a energiei electrice nr. x eliberata de x.

4. Urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscala, prin adresa nr. x, x a comunicat urmatoarele:

“Conform prevederilor art. 20 alin 3 si art. 28 lit b din Legea energiei electrice si a gazelor naturale nr. 123/2012, cu modificarile si completarile ulterioare, fiecare participant la piata angro de energie electrica (producator, furnizor, operator de retea) are obligatia de a se inregistra la operatorul pietei de echilibrare ca Parte Responsabila cu Echilibrare (PRE) pentru unul sau mai multe noduri de injectie/extractie de energie electrica sau sa-si transfere responsabilitatea echilibrării catre un alt titular de licenta inregistrat ca PRE.

SC x SRL, ca titular al Licentei nr. x pentru exploatarea comerciala a capacitatilor de productie a energiei electrice, are drepturi de participare la piata de energie electrica, potrivit legii si reglementarilor in vigoare, inclusiv de a cumpara si vinde energie electrica pe piata de echilibrare prin intermediul Partii Responsabile cu Echilibrare (PRE).”

5. SC x SRL a depus declaratia pe proprie raspundere pentru indeplinirea conditiei prevazuta la art. 160 alin 2 lit e) pct 2 din Codul fiscal “089” pentru anul 2015, fiind inregistrata la AS5FP sub nr. x si figureaza la data de 21.09.2015 in lista persoanelor impozabile care au depus aceasta declaratie, publicata pe site-ul ANAF.

6. Prin adresa inregistrata la AS5FP sub nr. x, societatea, prin reprezentantul sau legal, subliniaza urmatoarele:

“Subsemnatul x declar ca sunt de acord cu constatările organului de control si anume ca societatea se incadreaza in conditiile art. 160 alin 2 lit e) si ca trebuiau aplicate masurile de simplificare.”

Mai mult, societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, contrar dispozitiilor art. 206 alin 1 lit c) din OG nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prezentand in sustinere numai punctul de vedere al x SA care nu este opozabil organului fiscal.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca **societatea indeplineste toate conditiile legale pentru aplicarea masurilor de simplificare**, respectiv:

- deține Licenta nr. x pentru exploatarea comerciala a capacitatilor de productie a energiei electrice din care rezulta ca societatea este un comerciant de energie electrică avand drepturi de participare la piata de energie electrica, inclusiv de a cumpara si vinde energie electrica pe piata de echilibrare prin intermediul Partii Responsabile cu Echilibrare (PRE)

- activitatea principală a societatii, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil, societatea avand un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată în perioada din luna decembrie în care a deținut licența de furnizare; in acest sens, contestatara a depus la AS5FP declaratia pe proprie raspundere pentru indeplinirea conditiei prevazuta la art. 160 alin 2 lit e) pct 2 din Codul fiscal "089" pentru anul 2015, fiind inregistrata la AS5FP sub nr. x.

Drept pentru care, in speta devin aplicabile prevederile pct. 82 alin 7 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora organele de inspectie fiscala au obligatia de a stabili că beneficiarul, SC x SRL, in mod eronat nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligându-l la plata acestei sume în baza deciziei de impunere emisa urmare verificarilor efectuate.

De altfel, furnizorul x SA poate emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către contestatara, iar facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** cu privire la TVA in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 160 alin. 1 si alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 82 (7) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 2.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (5), art. 216 alin 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x.

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

