



**DECIZIA nr. 338/...2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SA din ...,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...2016.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. .../...2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2016, asupra contestației depusă de SC X SA, cu sediul în ..., ... înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin dl. V... A... - în calitate de director general, dna. C... P... - în calitate de director economic, dl. G... F... - în calitate de director tehnic și dna. C... B... - în calitate de șef departament juridic.

Contestația a fost depusă la DGRFP Timișoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, fiind înregistrată sub nr..../...2016.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

- Dispoziției nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara;
- Dispoziției nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara.

Contestația a fost semnată de reprezentanții legali ai SC X SA, dl. V... A... - în calitate de director general, dna. C... P... - în calitate de director economic, dl. G... F... - în calitate de director tehnic, dna. C... B... - în calitate de șef departament juridic, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Deciziile de impunere nr. .../...2016, respectiv nr. .../...2016, au fost comunicate petentei în data de 04.10.2016, potrivit celor menționate pe adresele nr.../...2016, respectiv nr.../...2016, prin care au fost transmise actele atacate (adresele fiind anexate în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de SC X SA din ..., a fost înregistrată la DGRFP Timișoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr.../...2016.

**Referitor la capătul de cerere privind Dispozițiile nr.../...2016 și nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care, dispozițiile privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, conform art.272 din Codul de procedură fiscală.**

**În fapt**, prin Dispozițiile nr.../...2016 și nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, s-au dispus în sarcina petentei următoarele măsuri:

- prin Dispoziția nr.../...2016:

“3.1. Măsura nr.1

3.1.1. Societatea va depune la organul fiscal competent o nouă declarație corect completată, cu operațiunile care necesită modificarea și/sau operațiunile care nu au fost declarate, declarație care înlocuiește declarația informativă (cod 394) depusă inițial pentru luna iunie 2016.”;

- prin Dispoziția nr.../...2016:

“3.1. Măsura nr.1

3.1.1. Societatea va depune la organul fiscal competent o nouă declarație corect completată, pentru fiecare lună, cu operațiunile care necesită modificarea și/sau operațiunile care nu au fost declarate, declarație care înlocuiește declarația informativă (cod 394) depusă inițial pentru perioada ianuarie 2011 - mai 2016;

3.2. Măsura nr.2

3.2.1. Societatea va întocmi și depune la organul competent, declarațiile recapitulative cod 390 (aferente fiecărei luni) în care se menționează livrările / achizițiile / prestările de servicii intracomunitare efectuate.”

**În drept**, în conformitate cu prevederile art.268 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.272 alin.(1) alin.(2) și alin.(6) din același act normativ:

“Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin.(5)[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, prevede:

“Formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În “Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit prevederilor pct.5.3 - 5.5. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.

5.5. *Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”*

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC X SA din ... nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nicio măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.272 alin.(6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara constată necompetența sa materială privind contestația formulată împotriva Dispozițiilor nr..../...2016 și nr..../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara să soluționeze acest capăt de cerere, în calitate de organ fiscal emitent al dispozițiilor de măsuri atacate.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, și respectiv a Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016.

#### **I. Prin contestația formulată, SC X SA ... invocă următoarele considerente:**

Față de faptul că în motivarea deciziei organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- 1. Societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii emise de furnizori care au fost declarați inactivi, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. În baza acestor facturi societatea a dedus TVA.*
- 2. Societatea a stornat achizițiile de la furnizorii declarați inactivi,*

petenta arată că livrările/achizițiile de bunuri și servicii și înregistrarea lor în evidența contabilă au fost evidențiate corect în contabilitate și au fost justificate cu documente

legale, prin urmare în mod corect petenta și-a exercitat dreptul de deducere conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, respectiv factura conține informațiile prevăzute de art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În temeiul art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare, pentru a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie îndeplinite mai multe condiții cumulative, și anume serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare prin specificul activităților desfășurate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți și să fie justificate prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare. Prin urmare, pe lângă factura și contract, pentru a fi deductibile serviciile trebuie să fie justificate și din punct de vedere al prestării efective printr-o documentație corespunzătoare (situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc.) și prin prisma activităților desfășurate de societate.

Deoarece condițiile legale cumulative au fost/sunt îndeplinite, respectiv serviciile facturate au la baza un contract, și sunt însoțite de documentele justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor prin urmare, respectă condițiile legale pentru deductibilitate.

La organele fiscale teritoriale se înregistrează doar contractele aferente unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României în favoarea beneficiarilor români, conform art.8 alin.(71) din Codul fiscal și OPANAF 1400/2012.

Cheltuiala cu serviciile executate de terți se înregistrează în contul 628, în timp ce veniturile din serviciile executate către terți se înregistrează în contul 704. Privarea unei persoane impozabile de bună-credință de dreptul de deducere a TVA pentru furnizori inactivi ar fi un abuz și ar fi contrară principiului neutralității TVA, în condițiile în care petenta susține că deține de la furnizorii în cauza documente privind înregistrarea din care reieșea că societate a respectivă era un operator care își desfășura activitatea în mod legal, și anume un extras din registrul comerțului, atribuirea unui număr de identificare fiscală și un certificat privind atribuirea unui număr de identificare statistică.

Petenta invocă Cauza C-277/14, în care judecătorii europeni au decis că autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru motivul că emitentul facturii nu mai este activ și că, în consecință, nu mai are dreptul de a-și utiliza numărul de înregistrare fiscală atunci când această factură cuprinde toate informațiile prevăzute.

Curtea arată că, societatea care intenționează să își exercite dreptul de deducere, are calitatea de persoană impozabilă, a primit și a plătit în mod efectiv bunurile în cauză, indicate pe facturile emise de furnizor și a utilizat aceste bunuri în scopul operațiunilor sale taxabile.

*Criteriul privind existența furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, astfel cum rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal*

(...) nu figurează printre condițiile dreptului de deducere(...)”, scrie în hotărârea pronunțată CJUE.

În cazul său, petenta arată că facturile referitoare la operațiunile în discuție menționau, printre altele, natura bunurilor livrate și valoarea TVA-ului datorat, precum și numele furnizorului, respectiv SC E... I... SRL, SC C... SRL, SC A... M... SRL, SC M... W... SRL (s.a.), numărul său de identificare fiscală și adresa sediului social, nu se poate constata inexistența calității de persoane impozabile, și nici nu i se poate refuza SC X SA ... dreptul de deducere a TVA.

Prin urmare, conform deciziei CJUE, societatea petentă beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin informațiile necesare la identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor bunuri. *Dispozițiile celei de a șasea directive (...) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator/furnizor inactiv, care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepție cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era inactivă, aspect a cărui verificare este de competența organului fiscal”.*

Verificarea unor eventuale nereguli comise de cel ce emite factura este sarcina ANAF-ului, nu a contribuabilului. Decizia CJUE stabilește că este sarcina administrației fiscale care a constatat neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine.

Noul Cod Fiscal, în vigoare de la 1 ianuarie 2016, prevede în mod expres că: *“în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”* Totuși, și anterior intrării în vigoare a Noului Cod Fiscal, autoritățile fiscale sunt obligate să țină cont de deciziile CJUE. După aderarea la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene, astfel că interpretările CJUE trebuie urmate de autoritățile fiscale din România, în vederea aplicării uniforme a legii de TVA, ținându-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărui caz în parte.

Art.1 alin.(3) din Legea 227/2015, arată că dacă orice prevedere a Codului fiscal contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică cu prioritate prevederea aceluia tratat.

Tot CJUE a decis că, în condiții de legitimitate, se poate considera că angajamentele asumate de firmele de consultanță (prin care un furnizor a agreeat să fie la dispoziția unui client pe durata contractului) pot fi considerate servicii care intră în sfera TVA.

Prin urmare, ar trebui să se poată deduce TVA pentru serviciile primite, chiar și în lipsa unor documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a activităților.

De asemenea față de faptul că în motivarea deciziei organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă privind pierderilor de apă din rețelele de distribuție peste limitele legale rezultă că veniturile realizate din prestarea serviciilor de alimentare cu apă potabilă și canalizare sunt evidențiate în mod corect și legal în evidența contabilă în contul 704 “venituri din lucrări executate și servicii prestate”,**

petenta arată că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform Codului fiscal. Conform art.126 Cod fiscal, din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) în sensul art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată.

Condiția referitoare la “plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit.

Atât taxa pe valoarea adăugată, cât și accizele sunt impozite pe consum speciale, în sensul că se revărsă doar asupra bunurilor și serviciilor anume stabilite de legiuitor.

Petenta susține că din jurisprudența CJUE reiese că taxa pe valoarea adăugată are patru caracteristici și anume: aplicarea generală a TVA în cazul tuturor tranzacțiilor care au ca obiect bunuri sau servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacțiilor intervenite anterior și deducerea TVA datorată de un contribuabil din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât taxa să nu se aplice, într-o etapă determinată, decât pentru valoarea adăugată în acea etapă, iar sarcina finală a respectivei taxe să îi revină în cele din urmă consumatorului.

Potrivit art.2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA:

*“Principiul sistemului comun al TVA înseamnă aplicarea, pentru bunuri și servicii, a unui impozit general exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înaintea etapei în care se aplică impozitul. La fiecare tranzacție, TVA, calculat pe baza prețului bunurilor sau serviciilor la rata aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA care grevează direct costul diferitelor elemente constitutive ale prețului.”*

Chiar și organele de inspecție fiscală la fila 2 din Decizia de impunere .../...2016 arată că societatea a evidențiat contabil în contul 704 - Venituri din lucrări executate și servicii prestate.

Petenta susține că nu avea cum să evidențieze cantitatea de apă achiziționată deoarece în componența acesteia sunt evidențiate și cheltuielile aferente producției, respectiv cheltuieli privind energia și apă, pentru care contribuabilul beneficiază de deducere a TVA. Iar în prețul serviciilor prestate nu este cuprinsă o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă prin urmare operațiunea nu este impozabilă în condițiile în care aceasta nu aduce un avantaj sau venituri societății.

În multe dintre hotărârile pe care le-a pronunțat în decursul timpului, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, Curtea de Justiție Europeană s-a referit la art.2 din Prima Directivă în materie de TVA, care consacră principiul neutralității fiscale, după cum urmează: Principiul sistemului comun de taxa pe valoarea adăugată presupune existența unui impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa perceperii impozitului la fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul bunurilor și serviciilor conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibilă după deducerea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflectă în costul bunurilor sau serviciilor.

Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A Șasea Directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.

Aceeași este situația articolului 22 alineatul (8) din A Șasea Directivă, în temeiul căruia statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea corectă a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, deși această dispoziție permite statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie, totuși, să depășească ceea ce este necesar în acest scop și, prin urmare, nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA. Principiul neutralității fiscale impune ca normele în materia deducerii să permită



eliminarea completă a taxei pe care persoana impozabilă a achitat-o anterior pentru producerea bunurilor sale sau pentru serviciile impozabile.

În acest context, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de apreciere la stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA, modalitățile pe care le stabilesc nu pot fi de natură să aducă atingere principiului neutralității fiscale, impunând persoanei impozabile să suporte, în tot sau în parte, sarcina fiscală a TVA, ci trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA.

În temeiul sistemului comun, TVA este percepută în fiecare etapă a circuitului de producție sau de distribuție, așa încât persoana impozabilă trebuie, în principiu, să o achite furnizorilor, pentru a o deduce ulterior din TVA pe care o datorează autorității fiscale. Răspunsul CJUE a fost că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind fi sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere aspectele de fapt și de drept menționate, petenta solicită anularea deciziilor de impunere privind obligațiile suplimentare de plată.

## **II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, au constatat următoarele:**

**II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:**

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2011 - 31.12.2012, respectiv 01.01.2013 - 31.05.2016.

### **II.1.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2011 - 31.12.2012;**

Organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2012 au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei (... lei pentru inactivi + ... lei pentru pierderi apă), astfel:

#### **II.1.1.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă bunurilor și/sau serviciilor de la furnizori cărora li s-a anulat codul de TVA:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii, emise de furnizori care au fost declarați inactivi ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, și anume SC E... I... SRL ... - CUI ..., SC C... SRL ... - CUI ..., SC A... M... SRL ... - CUI ... și SC M... W... SRL - CUI ..., în sumă totală ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012), din care baza impozabilă în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012) și TVA în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012). În baza acestor facturi societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societate nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor menționate mai sus, invocând următoarele prevederile legale ale art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în anul 2013, societatea verificată a stornat achizițiile efectuate în perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, de la furnizorii declarați inactivi menționați mai sus. Astfel, pentru TVA dedusă înregistrată de societate conform facturilor emise de către furnizorii declarați inactivi, în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012), organele de inspecție fiscală au stabilit că se datorează accesorii, calculate, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale.

#### **II.1.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă pierderilor de apă din rețelele de distribuție peste limitele legale:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate din prestarea serviciilor de alimentare cu apă potabilă și de canalizarea populației din aria delegării de către SC X SA ..., sunt evidențiate de societate în evidența contabilă, în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*".

Societatea verificată nu evidențiază producția de apă potabilă și de canalizare obținută, în contul 345, toate cheltuielile aferente realizării producției de apă potabilă și de canalizare, sunt evidențiate de societate în contul 605 "*Cheltuieli privind energia și apă*" pentru care contribuabilul a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

În fundamentarea prețurilor și tarifelor, SC X SA nu a solicitat o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare, conform art.35 alin.(6) - valabilă la acea dată - din Legea nr.../...2016 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare și nu a stabilit o normă proprie de consum care să reflecte nivelul pierderilor tehnologice.

În ceea ce privește SC X SA, pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2012, nu au fost prezentate Bilanțuri hidraulice și Situații din care reiese cantitatea pierderilor de apă în rețeaua de transport și rețeaua de distribuție. Astfel echipa de inspecție fiscală a solicitat informații prin Nota explicativă nr. .../...2016,

privind documente aferente perioadei verificate 01.01.2011 - 31.12.2012, din care să rezulte următoarele: apă brută achiziționată în mc., apa facturată mc., pierderile de apă pe categorii și total pierderi de apă în mc. și procentual, societatea răspunzând la Nota explicativă și prezentând rapoarte de producție și centralizatoare din care rezultă volumul de apă preluat, de apă brută (măsurată în mc.) aferentă anilor 2011 și 2012.

Organele fiscale au considerat aceste situații conforme cu realitatea și le-au analizat prin prisma limitelor de deductibilitate admisibile, rezultând următoarele:

- în anul 2011, SC X SA ...:

- a achiziționat ... mc. apă brută și a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare de la Administrația Națională ... Administrația bazinală de apă ... (...), la un preț unitar fără TVA de ... lei/mc.;

- a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 50,03%.

- în anul 2012, SC X SA ...:

- a achiziționat ... mc. apă brută de la Administrația Națională ... Administrația bazinală de apă ... (...), la un preț unitar fără TVA de ... lei/mc. și a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare;

- a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 64,68%.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că sunt aplicabile următoarele prevederi legale: art.35 alin (6) din Legea nr..../...2016 a serviciul de alimentare cu apă și de canalizare, prevede (text valabil în anul 2011 și 2012), art.116 alin.(1) și (2) din Ordin nr. 88/2007 pentru aprobarea Regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, emis de A.N.R.S.P.G.C. (text valabil în perioada 2011 - mai 2016), art.537 din Cod civil, art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015), art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2012, pct.6 alin.(7) din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015), art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015).

Având în vedere prevederile legislative mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea pierderilor tehnologice de apă admise, rezultând următoarele:

- în anul 2011, pierdere tehnologică admisă în rețeaua de transport și distribuție de ... mc.;

- în anul 2012, pierdere tehnologică admisă în rețeaua de transport și distribuție de ... mc.;

Ținând cont de faptul că societatea nu a înregistrat pierderile de apă potabilă și de canalizare aferente anilor 2011 și 2012, s-au calculat pierderile care depășesc nivelul admis, în cantitate totală de ... mc., după cum urmează:

- în anul 2011, pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua distribuție este de ... mc.;

- în anul 2012, pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua de distribuție este de ... mc.;

Având în vedere prețul de achiziție unitar al apei brute fără TVA de ... lei/mc. s-a procedat la calcularea echivalentului valoric a cantității de apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, astfel:

- pentru anul 2011, echivalentul valoric al cantității de ... mc. apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.
- pentru anul 2012, echivalentul valoric al cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.125 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.537 Cod civil, apa este un bun mobil corporal, producerea și livrarea ei intră sub incidența art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în categoria operațiunilor impozabile, ca livrare de bunuri.

Organul de inspecție fiscală a luat în considerare datele prezentate de societate rezultate din centralizarea facturilor de achiziție de apă și pe cele rezultate din centralizarea facturilor care consemnează livrările de apă.

Autoritatea Națională de Reglementare pentru Servicii Publice de Gospodărie Comunală (A.N.R.S.C.) a emis:

- Ordinul nr. 65 din 28 februarie 2007 privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare, în baza Legii nr.241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede la art.7 alin.(1):

*“ La fundamentarea prețurilor și tarifelor, operatorii pot include în nivelul acestora o cotă corespunzătoare pierderilor de apă din sistem, justificate de starea tehnică a acestuia. Pentru operatorii și operatorii economici care prestează numai activități de transport și distribuție, cota pierderilor de apă din sistem va fi calculată corespunzător. Nivelul acestei cote se aprobă anual de către autoritatea administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C.”*

- Ordinul nr. 88 din 20 martie 2007 pentru aprobarea Regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis în baza Legii nr. 241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede la art.116 alin. (1): *“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție”.*

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală constată că, societatea a considerat pierderile în rețea ca fiind integral admisibile, neluând în seamă limitele stabilite de A.N.R.S.C. .

Având în vedere reglementările legale menționate anterior, organul de inspecție fiscală a apreciat că pierderile de apă admisibile sunt în procent de 15% din cantitatea totală de apă intrată în sistemul de distribuție, iar valorile ce depășesc acest procent sunt considerate pierderi inadmisibile. Astfel, cantitățile de apă achiziționate care nu se regăsesc în cantitățile facturate și care depășesc limita admisibilă stabilită de A.N.R.S.C., este considerată fără justificare.

Prin urmare, achizițiile de apă care depășesc această limită sunt operațiuni de natura celor prevăzute de art.128 alin.(4) lit.d) întrucât nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent pierderilor de apă care depășesc nivelul admis înregistrat, societatea X SA ... datorează la bugetul de stat, taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2011 + ... lei în anul 2012).

Pe cale de consecință, aferent pierderilor de apă care depășesc nivelul admis s-a majorat baza impozabilă, astfel:

- în anul 2011, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;

- în anul 2012, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei (... lei pentru pierderi apă + ... lei pentru inactivi).

### **II.1.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de ... lei pentru perioada 01.01.2013 - 31.05.2016:**

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor de apă din rețelele de distribuție peste limitele legale în perioada 01.01.2013 - 31.05.2016:**

Organele de inspecție fiscală, 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 controlului, au constatat că veniturile realizate din prestarea serviciilor de alimentare cu apă potabilă și de canalizarea populației din aria delegării de către SC X SA ..., sunt evidențiate de societate în evidența contabilă, în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*".

Societatea verificată nu evidențiază producția de apă potabilă și de canalizare obținută în contul 345, toate cheltuielile aferente realizării producției de apă potabilă și de canalizare, sunt evidențiate de societate în contul 605 "*Cheltuieli privind energia și apă*" pentru care contribuabilul a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

La fundamentarea prețurilor și tarifelor, SC X SA nu a solicitat o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare, conform art.36 alin.(6) din Legea nr. 241 / 22.06.2006 serviciului de alimentare cu apă și de canalizare și nu a stabilit o normă proprie de consum care să reflecte nivelul pierderilor tehnologice.

În ceea ce privește perioada verificată 01.01.2013 - 31.05.2016, au fost prezentate Bilanțuri hidraulice pe surse de apă. Organele fiscale au considerat aceste Bilanțuri conforme cu realitatea și le-au analizat prin prisma limitelor de deductibilitate admisibile.

Din analiza acestor bilanțuri au rezultat următoarele date: apă brută achiziționată în mc., apă facturată mc., pierderile de apă pe categorii și total pierderi de apă în mc. și procentual, astfel:

- în anul 2013, societatea X SA, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 62,43 %;

- în anul 2014, societatea X SA, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 60,08 %;
- în anul 2015, societatea X SA, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 62,25 %;
- în perioada ianuarie - mai 2016, societatea X SA, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 66,06 %.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale: art.36 alin.(6) din Legea nr.../...2016 serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede (text valabil în anii 2011 – 2016, art.116 alin.(1) și alin.(2) din Ordin nr.88/2007 pentru aprobarea regulamentului-cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis de A.D.R.S.P.G.C., art.537 din Codul civil, art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2013 - 2015), respectiv art.266 alin.(1) pct.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, (text valabil pentru anul 2016), art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.53 alin.(6) din HG 44/2004 (text valabil pentru anii 2013 - 2015), respectiv art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.78 alin.(6) din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015 (text valabil pentru anul 2016), art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2013 - 2015), respectiv art.286 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2013 - 2015), respectiv art.291 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anul 2016).

Organul de inspecție fiscală a luat în considerare datele prezentare de societate rezultate din centralizarea facturilor de achiziție de apă și pe cele rezultate din centralizarea facturilor care consemnează livrările de apă.

Autoritatea Națională de Reglementare pentru Servicii Publice de Gospodărie Comunală (A.N.R.S.C.) a emis:

- Ordinul nr. 65 din 28 februarie 2007 privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare, în baza Legii nr. 241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede la art.7 alin.(1):

*“La fundamentarea prețurilor și tarifelor, operatorii pot include în nivelul acestora o cotă corespunzătoare pierderilor de apă din sistem, justificate de starea tehnică a acestuia. Pentru operatorii și operatorii economici care prestează numai activități de transport și distribuție, cota pierderilor de apă din sistem va fi calculată corespunzător. Nivelul acestei cote se aprobă anual de către autoritatea administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C.”*

- Ordinul nr. 88 din 20 martie 2007 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis în baza Legii nr.241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare nr. 241/2006, care prevede la art.(1)16 alin.(1): *“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție”*.

În aceste condiții organul de inspecție fiscală constată că, societatea a considerat pierderile în rețea ca fiind integral admisibile, neluând în seamă limitele stabilite de A.N.R.S.C.

Având în vedere reglementările legale menționate anterior, organul de inspecție fiscală apreciază că pierderile de apă admisibile sunt în procent de 15% din cantitatea totală de apă intrată în sistemul de distribuție, iar valorile ce depășesc acest procent sunt considerate pierderi inadmisibile.

Astfel, cantitățile de apă achiziționate care nu se regăsesc în cantitățile facturate și care depășesc limita admisibilă stabilită de A.N.R.S.C., este considerată fără justificare, iar achizițiile de apă care depășesc această limită intră în categoria bunurilor nelivrate fiind supuse ajustării TVA în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legislative mai sus menționate s-a procedat la calcularea pierderilor tehnologice de apă admise rezultând:

- în anul 2013 pierdere admisă în rețeaua de distribuție de ... mc.;
- în anul 2014 pierdere admisă în rețeaua de distribuție de ... mc.;
- în anul 2015 pierdere admisă în rețeaua de distribuție de ... mc.;
- în perioada ianuarie - mai 2016 pierdere admisă în rețeaua de distribuție de ... mc.;

Ținând cont de faptul că societatea nu a înregistrat pierderile de apă potabilă și de canalizare aferente anilor 2013 - mai 2016, s-au calculat pierderile care depășesc nivelul admis, în cantitate totală de ... mc., după cum urmează:

- în anul 2013 pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua de distribuție este de ... mc.;
- în anul 2014 pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua de distribuție este de ... mc.;
- în anul 2015 pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua de distribuție este de ... mc.;
- în perioada ianuarie - mai 2016 pierderea care depășește nivelul admis în rețeaua de distribuție este de ... mc.;

Având în vedere prețul de achiziție unitar al apei brute fără TVA de ... lei/mc., s-a procedat la calcularea echivalentului valoric al cantității de apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis:

- pentru anul 2013, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.
- pentru anul 2014, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.
- pentru anul 2015, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.

- pentru perioada ianuarie - mai 2016, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.125 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil 2013-2015), art.266 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil din 01.01.2016) și art.537 din Cod civil, apa este un bun mobil corporal, producerea și livrarea ei intră sub incidența:

- art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în categoria operațiunilor impozabile, ca livrare de bunuri (valabil 2013 - 2015);

- art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în categoria operațiunilor impozabile, ca livrare de bunuri (valabil din 01.01.2016).

Având în vedere cele prezentate anterior rezultă că din punct de vedere fiscal apa este un bun mobil corporal, iar pierderea de apă potabilă și de canalizare este limitată la procentul de pierdere admisibil conform art.116 alin.(1) și (2) din Ordin nr.88/2007 pentru aprobarea Regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis de A.D.R.S.P.G.C. care prevede: *“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție. Lucrările de reabilitare sau modernizare, după caz, se fac obligatoriu, în cazul în care pierderea generală de apă (de la captare la utilizator) este mai mare de 20 %.”*

În ceea ce privește TVA, începând cu anul 2013, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (valabil 2013 - 2015), respectiv art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anul 2016): *“persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere al taxei pentru bunurile mobile nelivrate și a serviciilor neutilizate”*.

Întrucât unitatea a dedus TVA aferentă achizițiilor care concură la producerea întregii cantități de apă (livrată și pierdută în rețea), în perioada verificată, pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis, contribuabilul avea obligația ajustării, taxei deduse inițial.

Având în vedere pierderile de apă care depășesc nivelul admis înregistrat de SC X SA ..., s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată:

- în anul 2013, unitatea datorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei;

- în anul 2014, unitatea datorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei;

- în anul 2015, unitatea datorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei;

- în perioada ianuarie - mai 2016, unitatea datorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei,

în concluzie, în perioada 01.01.2013 - 31.05.2016, în urma ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă pierderilor nedeductibile din activitatea de alimentare cu apă



potabilă și de canalizare, se stabilește suplimentar taxă pe valoare adăugată în sumă totală de ... lei.

Pe cale de consecință, aferent pierderilor de apă peste limita admisă, din rețeaua de distribuție, înregistrare în perioada 01.01.2013 - 31.05.2016, se majorează baza impozabilă cu suma totală de ... lei pentru care se stabilește suplimentar TVA în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- în anul 2013, se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care se stabilește suplimentar TVA în sumă de ... lei;
- în anul 2014, se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care se stabilește suplimentar TVA în sumă de ... lei;
- în anul 2015, se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care se stabilește suplimentar TVA în sumă de ... lei;
- în perioada ianuarie - mai 2016, se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care se stabilește suplimentar TVA în sumă de ... lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .../...2016 au stabilit următoarele:

- TVA solicitată la rambursare = ... lei;
- TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare = ... lei (... lei pentru pierderi de apă - ... lei pentru inactivi);
- TVA cu drept de rambursare = ... lei.

**II.2. Prin Decizia de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, s-au constatat următoarele:**

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor de apă din rețelele de distribuție peste limitele legale în perioada 01.06.2016 - 30.06.2016 :**

Organele de inspecție fiscală, 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 controlului, au constatat că veniturile realizate din prestarea serviciilor de alimentare cu apă potabilă și de canalizarea populației din aria delegării de către SC X SA ..., sunt evidențiate de societate în contabilitate, în contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate.

Societatea verificată nu evidențiază producția de apă potabilă și de canalizare obținută, în contul 345, toate cheltuielile aferente realizării producției de apă potabilă și de canalizare, sunt evidențiate de societate în contul 605 „Cheltuieli privind energia și apă” pentru care contribuabilul a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

La fundamentarea prețurilor și tarifelor, SC X SA nu a solicitat o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare, conform art.36 alin.(6) din Legea nr. .../...2016 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare și nu a stabilit o normă proprie de consum care să reflecte nivelul pierderilor tehnologice.

Societatea X SA, pentru perioada verificată 01.06.2016 – 30.06.2016, a prezentat Bilanț hidraulic pe surse de apă. Organul fiscal a apreciat acest Bilanț conform cu realitatea și l-a analizat prin prisma limitelor de deductibilitate admisibile, luând în considerare datele prezentate de societate rezultate din centralizarea facturilor de achiziție de apă și pe cele rezultate din centralizarea facturilor care consemnează livrările de apă.

Astfel, au rezultat următoarele date: apă brută achiziționată în mc., apă facturată mc., pierderile de apă pe categorii și total pierderi de apă în mc. și procentual:

- în perioada 01.06.2016 - 30.06.2016, societatea X SA, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 65,52%;

Autoritatea Națională de Reglementare pentru Servicii Publice de Gospodărie Comunală (A.N.R.S.C.) a emis:

- Ordinul nr. 65 din 28 februarie 2007 privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare, în baza Legii nr. 241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede la art.7 alin.(1): *“La fundamentarea prețurilor și tarifelor, operatorii pot include în nivelul acestora o cotă corespunzătoare pierderilor de apă din sistem, justificate de starea tehnică a acestuia. Pentru operatorii și operatorii economici care prestează numai activități de transport și distribuție, cota pierderilor de apă din sistem va fi calculată corespunzător. Nivelul acestei cote se aprobă anual de către autoritatea administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C.”*

- Ordinul nr. 88 din 20 martie 2007 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis în baza Legii nr. 241/2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, care prevede la art.116 alin.(1): *“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție”.*

În aceste condiții organul de inspecție fiscală constată că, societatea a considerat pierderile în rețea ca fiind integral admisibile, neluând în seamă limitele stabilite de A.N.R.S.C.

Având în vedere reglementările legale menționate anterior, organul de inspecție fiscală apreciază că pierderile de apă admisibile sunt în procent de 15% din cantitatea totală de apă intrată în sistemul de distribuție, iar valorile ce depășesc acest procent sunt considerate pierderi inadmisibile.

Astfel, cantitățile de apă achiziționate care nu se regăsesc în cantitățile facturate și care depășesc limita admisibilă stabilită de A.N.R.S.C., este considerată fără justificare.

Prin urmare, achizițiile de apă care depășesc această limită intră în categoria bunurilor nelivrate, fiind supuse ajustării TVA, în conformitate cu prevederile art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale: art.36 alin (6) din Legea nr..../...2016 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, art.116 alin.(1) și alin.(2) din Ordin nr. 88/2007 pentru aprobarea regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis de A.N.R.S.C., art.537 din Cod civil, art.266 alin.(1) pct.6 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.304 alin (1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.78 alin.6 din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015, art.291 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legislative mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea pierderilor tehnologice de apă admise, rezultând că în luna iunie 2016 pierdere admisă în rețeaua de distribuție a fost de ... mc.

Ținând cont de faptul că societatea nu a înregistrat pierderile de apă potabilă și de canalizare aferentă lunii iunie 2016, s-au calculat pierderile care depășesc nivelul admis, în cantitate totală de ... mc.

Având în vedere prețul de achiziție unitar al apei brute fără TVA de ... lei/mc., s-a procedat la calcularea echivalentului valoric al cantității de apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis:

- pentru luna iunie 2016, echivalentul valoric a cantității de ... mc. – apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere cele prezentate anterior, au considerat că din punct de vedere fiscal, apa este un bun mobil corporal, iar pierderea de apă potabilă și de canalizare este limitată la procentul de pierdere admisibil conform art.116 alin.(1) și (2) din Ordinul nr.88/2007 pentru aprobarea Regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare emis de A.N.R.S.C. care prevede:

*“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție. Lucrările de reabilitare sau modernizare, după caz, se fac obligatoriu, în cazul în care pierderea generală de apă (de la captare la utilizator) este mai mare de 20 %.”*

Astfel, în conformitatea cu prevederile art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere al taxei pentru bunurile mobile nelivrate și a serviciilor neutilizate”.*

Întrucât societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor care concură la producerea întregii cantități de apă (livrată și pierdută în rețea), în perioada verificată, pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis, contribuabilul avea obligația ajustării taxei deduse inițial.

Având în vedere pierderile de apă care depășesc nivelul admis înregistrat de SC X SA ..., în urma ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă pierderilor nedeductibile din activitatea de alimentare cu apă potabilă și de canalizare pentru luna iunie 2016, se stabilește suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Pe cale de consecință, aferent pierderilor de apă peste limita admisă, din rețeaua de distribuție, înregistrate în perioada 01.06.2016 – 30.06.2016, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma totală de ... lei, pentru care au stabilit suplimentar TVA în sumă totală de ... lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, din analiza TVA aferentă perioadei 01.06.2016 - 30.06.2016, prin Decizia de impunere nr. .../...2016 au stabilit următoarele:

TVA solicitată la rambursare = ... lei;

TVA stabilită suplimentar

și respinsă la rambursare = ... lei;

TVA cu drept de rambursare = ... lei.

### **III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

SC X SA are sediul în ..., ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., fiind reprezentată prin dl. V... A... - în calitate de director general, dna. C... P... - în calitate de director economic, dl. G... F... - în calitate de director tehnic și dna. C... B... - în calitate de șef departament juridic.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, **pentru suma de ... lei** reprezentând:

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.01.2011 - 31.12.2012;

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la  
rambursare pentru perioada 01.01.2013 - 31.05.2016;

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, **pentru suma de ... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2016 - 30.06.2016;

**III.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a TVA în condițiile în care TVA este aferentă unor facturi de achiziții emise de societăți comerciale care erau declarate contribuabili inactivi și cărora li s-a anulat codul de TVA.**

**În fapt**, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii, emise de furnizori care au fost declarați inactivi ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, și anume:

- SC E... I... SRL ... - CUI ...;
- SC C... SRL ... - CUI ...;
- SC A... M... SRL ... - CUI ...;
- SC M... W... SRL - CUI ....

în sumă totală ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012), din care baza impozabilă în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012) și TVA în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societate nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă achizițiilor menționate mai sus, invocând prevederile legale ale art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în anul 2013, societatea verificată a stornat achizițiile efectuate în perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, de la furnizorii declarați inactivi menționați mai sus.

Prin contestație petenta aduce o serie de argumente în susținerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la furnizorii declarați inactivi, prezentând și exemple din jurisprudența europeană în acest sens.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art.11 alin.(1) alin.(1<sup>1</sup>) alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

- în vigoare pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2011:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

- în vigoare pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012:

*“ART. 11*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

(1<sup>1</sup>) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/ reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Potrivit prevederilor **art.78 alin.(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, în vigoare în anul 2010:

“Art.78 Registrul contribuabililor. (...)

(5) Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.

“Art.78<sup>1</sup> Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)”

În materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile **art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup> și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“Art.134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol...”

“Art.134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;  
b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.(...)”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.146 alin.(1) lit.a)** din același act normativ:

“Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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; ...”

Prin **Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004**, legiuitorul reglementează la **pct.46** justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...)”.

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)”, respectiv **art.155 alin.(19) din același act normativ**, în vigoare începând cu 01 septembrie 2012:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...)”

Astfel, pentru perioada supusă verificării, în speță sunt incidente:

- prevederile **art.3 și art.7 din OPANAF nr.575/2006** privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi:

“ART. 3 (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

ART. 7

(1) *Contribuabilii declarați inactivi vor fi înscrisi în Lista contribuabililor declarați inactivi (anexa nr. 2), iar contribuabilii cărora le încetează starea de inactivitate vor fi cuprinși în Lista contribuabililor reactivați (anexa nr. 3).*

(2) *Listele menționate la alin. (1) se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, și pe pagina de internet [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la secțiunea "Informații contribuabili".*

(3) *Lista contribuabililor declarați inactivi și Lista contribuabililor reactivați vor fi actualizate, de regulă, lunar.”;*

- prevederile **art.8 și art.10 din OPANAF nr.1847/2014** pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 78<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

*“ART.8 (1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data comunicării deciziei de declarare în inactivitate.*

*ART.10 (1) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7.*

(2) *Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".”;*

- prevederile **art.8 și art.10 din OPANAF nr.3846/2015** pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 92 din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

*“ART. 8 (1) Contribuabililor/plătitorilor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data comunicării deciziei de declarare în inactivitate.*

*ART. 10 (1) Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7.*

(2) *Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".”*

De asemenea, pentru perioada supusă verificării, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art.2 - 3 din OPANAF nr. 605/2008** privind aprobarea Procedurii de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, se prevede:

*“ART.2 Lista cuprinzând contribuabilii care au fost scoși din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform procedurii prevăzute în anexă, se afișează pe pagina de internet a portalului Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea "Informații publice".*

*ART.3 Anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se efectuează cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi.”;*

- **art.5 din OPANAF nr.1786/2010** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului



unor formulare, potrivit căruia:

*“ART.5 (1) Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se efectuează cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.”;*

- **art.5 lit.a) din OPANAF nr.700/2012** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

*“ART.5 Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor se efectuează:*

*a) de la data declarării ca inactivi, în condițiile legii;”*

- **art.5 lit.a) din OPANAF nr.3331/2013** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

*“ART.5 Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor se efectuează:*

*a) de la data declarării ca inactivi, în condițiile legii;”*

- **art.5 lit.a) din OPANAF nr.2012/2016** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

*“ART.5 Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor se efectuează:*

*a) de la data declarării ca inactivi, în condițiile legii;”*

Conform Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați rezultă următoarele:

- SC E... I... C... SRL - cod fiscal ...

Dată publicare: 28.05.2009;

Dată inactivare: 11.06.2009;

Observații inactivare: Inactiv conform OPANAF nr.1167/29.05.2009;

Anulare înregistrare TVA: 01.07.2009.

- SC C... P... SRL - cod fiscal ...

Dată publicare: 02.07.2012;

Dată inactivare: 02.07.2012;

Observații inactivare: Inactiv conform deciziei nr.1605/10-MAY-12;

Anulare înregistrare TVA: -

- SC A... M... SRL - cod fiscal ...

Dată publicare: 28.05.2009;

Dată inactivare: 11.06.2009;

Observații inactivare: Inactiv conform OPANAF nr.1167/29.05.2009;

Anulare înregistrare TVA: -

- SC M... W... SRL - cod fiscal: ...

Dată publicare: 18.07.2016;

Dată inactivare: 16.06.2016;

Observații inactivare: Inactiv conform deciziei nr.11469/20-MAY-16;

Anulare înregistrare TVA: -

De asemenea din interogarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, reies următoarele date:

- Persoana impozabilă E... I... C... SRL, cu domiciliul fiscal ..., care a fost înregistrată în scopuri de TVA (din data de 04.08.2005) identificată cu codul RO ..., figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată. Înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 01.07.2009;

- Persoana impozabilă C... P... SRL, cu domiciliul fiscal ... nu figurează nici în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, nici în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată. Această situație poate apărea dacă persoana impozabilă nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA;

- Persoana impozabilă A... M... SRL, cu domiciliul fiscal ... nu figurează nici în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, nici în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată. Această situație poate apărea dacă persoana impozabilă nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA;

- Persoana impozabilă M... W... SRL, cu domiciliul fiscal ... care a fost înregistrată în scopuri de TVA (din data de 20.02.2008) identificată cu codul RO ... figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată. Înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 01.01.2016, iar anularea înregistrării a fost operată în registru de organele fiscale în data de 31.05.2016.

Așa cum s-a învederat mai sus, potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicația “Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați”, “Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA”, furnizorii petentei, sunt societăți comerciale care, fie nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, fie societăți a căror înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată urmare a declarării ca și inactivi.

Potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Ori pornind de la prevederile legale din Codul fiscal mai sus citate, se constată că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili declarați inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi cu TVA emise de societăți comerciale declarate contribuabili inactivi a căror înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, precum și de societății care nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, deși, potrivit actelor normative anterior precizate,

facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv pentru dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, iar SC X SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor mai sus citate.

În situația de față, emitenții facturilor fiind societăți declarate inactive, nefiind persoane impozabile din punct de vedere al TVA sau care nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, cu atât mai mult facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document legal justificativ, cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege.

Sușinerile petentei potrivit căroră, conform jurisprudenței comunitare și dispozițiile Directivei a 6-a, trebuie interpretate în sensul că, în materie de TVA se opun unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:

- condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stabilite prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru;
- cu privire la invocarea dispozițiilor Directivei a 6-a, se reține că în speța supusă soluționării, societății contestatoare nu i s-a recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru motivele învederate mai sus, și nu pentru că facturile au fost emise de un operator care trebuie considerat, drept un operator inexistent.

Cu privire la invocarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-277/14, se reține că în speța de față supusă soluționării, societățile furnizoare, fie nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, fie au fost înregistrate în scopuri de TVA, iar urmare a declarării ca și contribuabili inactivi le-a fost anulată înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, ori nu ne aflăm în situația de a nu-și fi îndeplinit obligația de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă, așa cum este stipulat în jurisprudența invocată de petentă mai sus menționată.

De asemenea, referitor la sușinerile petentei că:

- livrările/achizițiile de bunuri și servicii și înregistrarea lor în evidența contabilă au fost evidențiate corect în contabilitate și au fost justificate cu documente legale, prin urmare în mod corect și-a exercitat dreptul de deducere conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, respectiv factura conține informațiile prevăzute de art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

- deoarece condițiile legale cumulative au fost/sunt îndeplinite, respectiv serviciile facturate au la baza un contract, și sunt însoțite de documentele justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor prin urmare, respectă condițiile legale pentru deductibilitate,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, deținerea unor facturi și contracte care să respecte prevederile legale, nu este în consonanță cu speța supusă analizei, întrucat:

- în situația de față avem de-a face cu un anumit tip de tratament fiscal, aplicabil unor anumite tranzacții, pentru care legiuitorul a înțeles să stabilească un anumit regim fiscal;

- aceste temeuri de drept la care se face trimitere petenta sunt valabile în situația în care ambii participanți la tranzacție respectă condițiile generale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv sunt:

- societăți înregistrate în scopuri de TVA, și nu societăți a căror înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, precum și de societăți care nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată;
- sunt societăți în funcțiune și nu sunt declarate inactive,

iar achizițiile au la baza documente emise potrivit prevederilor legale și care îndeplinesc calitatea de document justificativ din punct de vedere legal, și nu de documente emise de un contribuabil declarat inactiv, care nu mai este sau nu a fost niciodată înregistrat ca plătitor de TVA, documente care care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

- tranzacțiile cu societăți inactive nu lasă loc de interpretare în ceea ce privește temeiurile legale aplicabile, astfel că atunci când fac obiectul unei analize fiscale, aceste temeuri sunt prioritar și obligatoriu de luat în considerare, înaintea altor prevederi care reglementează și stabilesc condițiile generale ale dreptului de deducere a TVA.

În speță trebuie menționată și Decizia nr. 398 din 16.02.2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care se reține:

*“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art.488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept; verificând acest aspect, constată următoarele:*

*Potrivit art.145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art.146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie*

prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 Cod fiscal.

Rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Argumentul potrivit căruia „Curtea Europeană de Justiție a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii” este valabil exact în cazul în care persoana impozabilă deține documentele legale necesare exercitării dreptului de deducere. Or, tocmai în speța supusă soluționării, petenta deține documente fiscale emise de contribuabili declarați inactivi, a căror înregistrare ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, precum și care nu au fost niciodată înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci care nu permit dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE: „Dispozițiile celei de a șasea directive (...) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator/furnizor inactiv, care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepție cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era inactivă, aspect a cărui verificare este de competența organului fiscal”,

petenta reținând că verificarea unor eventuale nereguli comise de cel ce emite factura este sarcina ANAF-ului, nu a contribuabilului, Decizia CJUE stabilește că este sarcina administrației fiscale care a constatat neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine,

nu este relevantă în speță și nu poate fi luată în considerare în analiza favorabilă, întrucât:

- potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„ (2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

- chiar petenta a recunoscut faptul că bunurile și/sau serviciile achiziționate de la furnizorii declarați inactivi nu pot forma obiectul dreptului de proprietate al beneficiarului, atâta timp cât aceste documente nu îndeplinesc condițiile legale pentru obținerea dreptului de deducere, în condițiile în care încă din data de 31.12.2013, conform notei contabile nr.122013, a stornat întreaga sumă dedusă de ... lei din contul 4426.1 și a înregistrat-o în contul 117.1 (sumele fiind aferente perioadei fiscale încheiate 2011-2012).

Astfel, urmare a stornării efectuate chiar de petentă, cu atât mai mult în speță nu se poate invoca faptul că ne aflăm în situația în care nu știa sau nu ar fi trebuit să știe despre faptul că furnizorii săi erau declarați contribuabili inactivi, atâta timp cât datele privind starea juridică și fiscală a unui contribuabil sunt publice și accesibile, ele fiind publicate pe site-ul ANAF și a Ministerului Finanțelor Publice, deci exista posibilitatea obținerii unui minim de informații despre comportamentul fiscal al unui partener de afaceri, având în vedere implicațiile și consecințele fiscale a derulării unor operațiuni cu societăți declarate inactive, a căror înregistrare ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, având în vedere că sancțiunea prevăzută de lege în cazul tranzacțiilor efectuate cu contribuabili inactivi are o dublă destinație, atât la furnizor, prin obligarea la colectarea TVA, cât și la beneficiar, prin neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei pentru inactivi, trebuie reținut și faptul că organele de inspecție fiscală au ținut cont de stornarea efectuată de petentă, astfel:

- pentru TVA dedusă înregistrată de societate conform facturilor emise de către furnizorii declarați inactivi, în sumă totală de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012), organele de inspecție fiscală au stabilit că se datorează accesorii fiscale, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar din TVA solicitată la rambursare de ... lei au scăzut doar suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare (stabilită prin scăderea din TVA stabilită suplimentar pentru pierderi de apă în cuantum de ... lei a sumei de ... lei), rezultând o TVA cu drept de rambursare în sumă de ... lei.

În consecință, față de prevederile legale și având în vedere că argumentele privind starea de fapt și de drept, nu sunt de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei în 2011 + ... lei în 2012) aferentă facturilor emise de furnizori SC E... I... SRL ..., SC C... SRL ..., SC A... M... SRL ... și SC M... W... SRL.

Astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”,*

pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**III.2. Referitor la TVA în sumă de ... lei (... lei pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012 + ... lei pentru perioada 01.01.2013-31.05.2016 + ... lei pentru perioada 01.06.2016-30.06.2016) aferentă pierderilor tehnologice de apă peste limita legală aprobată și avizată de organul competent, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a proceda la ajustarea TVA dedusă inițial cu TVA aferentă pierderilor tehnologice de apă care depășesc nivelul legal admis.**

**În fapt**, veniturile realizate din prestarea serviciilor de alimentarea cu apă potabilă și de canalizarea populației din aria delegării de către SC X SA ..., sunt evidențiate de societate în evidența contabilă, în contul 704 *“Venituri din lucrări executate și servicii prestate”*.

Societatea verificată nu evidențiază producția de apă potabilă și de canalizare obținută, în contul 345, toate cheltuielile aferente realizării producției de apă potabilă și de canalizare, sunt evidențiate de societate în contul 605 *“Cheltuieli privind energia și apă”* pentru care contribuabilul a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

La fundamentarea prețurilor și tarifelor, SC X SA nu a solicitat o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare, conform art.36 alin.(6) din Legea nr. .../...2016 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare și nu a stabilit o normă proprie de consum care să reflecte nivelul pierderilor tehnologice.

Societatea X SA, pentru perioada verificată, a prezentat Bilanțuri hidraulice pe surse de apă. Organul fiscal a apreciat aceste Bilanțuri conforme cu realitatea și l-a analizat prin prisma limitelor de deductibilitate admisibile, luând în considerare datele prezentate de societate rezultate din centralizarea facturilor de achiziție de apă și pe cele rezultate din centralizarea facturilor care consemnează livrările de apă.

Astfel, în perioada 01.12.2011 – 30.06.2016, s-a constatat că SC X SA din ...: - în anul 2011, a achiziționat ... mc. apă brută și a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare de la Administrația Națională ... Administrația bazinală de apă ... (...), la un preț unitar fără TVA de ... lei/mc. și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 50,03 %;

- în anul 2012, a achiziționat ... mc. apă brută, la un preț unitar fără TVA de ... lei/mc. și a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 64,68 %;
- în anul 2013, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 62,43 %;
- în anul 2014, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 60,08 %;
- în anul 2015, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 62,25 %;
- în perioada ianuarie - mai 2016, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 66,06 %;
- în perioada 01.06.2016 - 30.06.2016, a achiziționat ... mc. apă brută, a facturat ... mc. apă potabilă și de canalizare și a înregistrat total pierderi de apă de ... mc., reprezentând 65,52 %.

Organele de inspecție fiscală, în urma redimensionării acestor pierderi, prin aplicarea procentului de 15% asupra cantității de apă intrată în sistemul de distribuție considerată ca fiind pierdere normală, s-au calculat pierderile care depășesc nivelul admis, și având în vedere prețul de achiziție unitar al apei brute fără TVA de ... lei/mc., s-a procedat la calcularea echivalentului valoric al cantității de apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, astfel:

- afereant anului 2011, echivalentul valoric al cantității de ... mc. apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant anului 2012, echivalentul valoric al cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant anului 2013, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant anului 2014, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant anului 2015, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant perioadei ianuarie - mai 2016, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei;
- afereant lunii iunie 2016, echivalentul valoric a cantității de ... mc. - apă potabilă și de canalizare pierdută care depășește nivelul admis, este în valoare de ... lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a TVA cu contravaloarea pierderilor de apă care depășesc nivelul admis, și au stabilit TVA suplimentară, astfel:

- pentru anul 2011, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;
- pentru anul 2012, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;
- pentru anul 2013, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;



- pentru anul 2014, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;
- pentru anul 2015, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei;
- pentru perioada ianuarie - mai 2016, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei.
- pentru perioada 01.06.2016 – 30.06.2016, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor care concură la producerea întregii cantități de apă (livrată și pierdută în rețea), iar pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis societatea avea obligația ajustării taxei deduse inițial pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis, prin cele două decizii contestate au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, astfel:

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2012;

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2013 - 31.05.2016 (... lei pentru pierderi de apă - ... lei pentru inactivi);

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.06.2016 - 30.06.2016;

SC X SA susține că taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform Codului fiscal art.126 Cod fiscal. Condiția referitoare la “plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit. Atât taxa pe valoarea adăugată, cât și accizele sunt impozite pe consum speciale, în sensul că se revarsă doar asupra bunurilor și serviciilor anume stabilite de legiuitor.

Societatea susține de asemenea că nu avea cum să evidențieze cantitatea de apă achiziționată deoarece în componența acesteia sunt evidențiate și cheltuielile aferente producției, respectiv cheltuieli privind energia și apă, pentru care contribuabilul beneficiază de deducere a TVA. Iar în prețul serviciilor prestate nu este cuprinsă o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă prin urmare operațiunea nu este impozabilă în condițiile în care aceasta nu aduce un avantaj sau venituri societății.

Petenta susține că din jurisprudența CJUE reiese că taxa pe valoarea adăugată are patru caracteristici și anume: aplicarea generală a TVA în cazul tuturor tranzacțiilor care au ca obiect bunuri sau servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacțiilor intervenite anterior și deducerea TVA datorată de un contribuabil din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât taxa să nu se aplice, într-o etapă determinată, decât pentru valoarea adăugată în acea etapă, iar sarcina finală a respectivei taxe să îi

revină în cele din urmă consumatorului, petenta invocând art.2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA, articolul 17 alineatul (2), articolul 22 alineatul (1) și articolul 22 alineatul (8) din A Șasea Directivă.

**În drept**, livrarea de bunuri, ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, este reglementată la **art.128 alin.(4) lit.d) din Legea.571/2003 privind Codul Fiscal**:

*“Livrarea de bunuri*

*(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).”, respectiv:*

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul :*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”,*

coroborat cu **pct.6 din Horărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal**:

*(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art.128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.*

În conformitate cu aceste prevederi legale, bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, active corporale fixe casate, perisabilități, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Prin urmare, se reține că, în situația în care bunurile de capital își încetează existența, nu mai există fizic, fiind lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, respectiv calamități naturale, cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu **art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015), prevede:

*“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.”

coroborat cu **art.266 alin.(1) pct.6 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“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”;

De asemenea trebuie avute în vedere **art.537 din Cod Civil**: “(...)Bunuri imobile prin natura lor sunt terenurile, izvoarele și cursurile de apă (...)”

Potrivit **art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015), care prevede:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: (...) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”,

respectiv **art.286 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal** (text valabil pentru anul 2016), care prevede că:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.

De asemenea **art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (pct.53 alin.(6) din HG 44/2004) (text valabil pentru anii 2013 - 2015) prevede:

“persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate (...)”,

respectiv **art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (pct.78 alin.(6) din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015) (text valabil pentru anul 2016) arată că: “persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate”.

Totodată în speță sunt incidente și **prevederile 134<sup>1</sup> și 134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„ Art. 134<sup>1</sup> (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor”

„Art.134<sup>2</sup> (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Față de cele de mai sus, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

În speță, sunt aplicabile de asemenea și prevederile **art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anii 2011 - 2015), se prevede:

*“Cota standard este de 24 % și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse”*,

coroborate cu **art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (text valabil pentru anul 2016), care arată:

*“20 % începând cu data de 01.01.2016 până la data de 31.12.2016”*

iar la alin.(2) lit.g):

*“Cota redusă de 9 % aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri (...) livrarea apei potabile (...).”*

De asemenea, pierderile tehnologice din rețeaua de distribuție a apei potabile din aria de acoperire a petentei peste limitele legale aprobate de autoritățile locale, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt considerate livrări de bunuri cu plată sau asimilate livrărilor cu plată, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv dacă reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, sau perisabilități în limitele legale.

Din verificarea efectuată, s-a constatat că pe perioada supusă inspecției fiscale, nu a fost justificată pierderea de apă potabilă în rețeaua de distribuție, neputând fi încadrată nici ca fiind un bun pierdut, furat sau degradat calitativ, conform prevederilor legale.

De asemenea, pierderea de apă potabilă în rețeaua de distribuție nejustificată cu documente, nu poate fi încadrată integral ca fiind pierdere tehnologică conform normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost stabilită o normă de consum potrivit legii, sau stabilită de societate ca normă proprie de consum.

În speță, sunt incidente prevederile **art.35 alin.(6) din Legea nr. 241 / 22.06.2006** a serviciul de alimentare cu apă și de canalizare, prevede (text valabil în anul 2011 - 2016), care arată:

*“La fundamentarea prețurilor și tarifelor, operatorii pot să solicite o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare. Nivelul acestei cote se stabilește de către autoritățile administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C.”* .

În baza **Legii nr.241/2006** a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Publice de Gospodărie Comunală a emis **Ordinul nr. 65 din 28 februarie 2007** privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a prețurilor/tarifelor pentru serviciile publice de alimentare cu apă și de canalizare, publicat în Monitorul Oficial nr. 192 din 20 martie 2007, care prevede la **art.7 alin.(1)**:

*“La fundamentarea prețurilor și tarifelor, operatorii pot include în nivelul acestora o cotă corespunzătoare pierderilor de apă din sistem, justificate de starea tehnică a acestuia. Pentru operatorii și operatorii economici care prestează numai activități de transport și distribuție, cota pierderilor de apă din sistem va fi calculată*

corespunzător. Nivelul acestei cote se aprobă anual de către autoritatea administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C.”

Potrivit **art.116 alin.(1) și (2) din Ordin nr. 88/2007** pentru aprobarea Regulamentului - cadru al serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, emis de A.N.R.S.P.G.C., publicat în Monitorul Oficial nr.324/15.05.2007, (text valabil în perioada 2011 - 2016), se prevede:

*“Pierderile de apă în rețea se consideră ca fiind normale dacă au valori sub 15% din cantitatea totală intrată în sistemul de distribuție. Lucrările de reabilitare sau modernizare, după caz, se fac obligatoriu, în cazul în care pierderea generală de apă (de la captare la utilizator) este mai mare de 20 %.”*

Referitor la susținerile petentei că:

- taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform Codului fiscal art.126 Cod fiscal. Condiția referitoare la “plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit. Atât taxa pe valoarea adăugată, cât și accizele sunt impozite pe consum speciale, în sensul că se revarsă doar asupra bunurilor și serviciilor anume stabilite de legiuitor.

- nu avea cum să evidențieze cantitatea de apă achiziționată deoarece în componența acesteia sunt evidențiate și cheltuielile aferente producției, respectiv cheltuieli privind energia și apă, pentru care contribuabilul beneficiază de deducere a TVA. Iar în prețul serviciilor prestate nu este cuprinsă o cotă corespunzătoare pierderilor justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare cu apă prin urmare operațiunea nu este impozabilă în condițiile în care aceasta nu aduce un avantaj sau venituri societății,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- nu are relevanță din punct de vedere fiscal în speță, astfel încât nu se poate interpreta nivelul pierderilor de apă admise legal, afirmația petentei nefiind susținută cu documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, și chiar în condițiile în care petenta putea deduce integral TVA pe baza prevederilor legale la momentul achiziției apei, (întrucât la acel moment nu putea determina pierderile tehnologice), ulterior însă, avea obligația de a cuantifica cantitatea de apă pierdută pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii, ori în lipsa acesteia, cu limitele stabilite prin norma proprie de consum, iar în cazul în care pierderile tehnologice efective depășesc limita stabilită potrivit legii sau limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum, legislația stipulează foarte clar obligativitatea ajustării TVA la limita legal admisă a pierderilor de apă.

- din analiza documentelor menționate mai sus a rezultat că SC X SA ... a înregistrat pierderi de apă cu mult peste limita de 15% admisă legal, astfel:

- în anul 2011: ... mc., reprezentând 50,03 %;
- în anul 2012: ... mc., reprezentând 64.68 %;
- în anul 2013: ... mc., reprezentând 62,43 %;
- în anul 2014: ... mc., reprezentând 60,08 %;
- în anul 2015: ... mc., reprezentând 62,25 %;
- în perioada ianuarie-mai 2016 : ... mc., reprezentând 66,06 %;
- în luna iunie 2016: ... mc., reprezentând 65,52 %.

- SC X SA avea obligația să solicite autorității administrației publice locale, cu avizul A.N.R.S.C., nivelul cotei anuale a pierderilor de apă, justificate de starea tehnică a sistemelor de alimentare conform prevederilor art.36 alin.(6) din Legea nr.241/2006, republicată și ale art.7 din Ordinul Președintelui A.N.R.S.C. nr. 65/2007.

De asemenea SC X SA putea să întocmească norme proprii de consum în vederea determinării pierderilor efective, ori SC X SA nu a solicitat pe perioada verificată nici o cotă de pierderi tehnologice, SC X SA nu a avut norme proprii de consum (organele de inspecție fiscală anexând Hotărârile Adunării Generale a Asociației de Dezvoltare Intercomunitară: „Aqua Prest Huneodara” pentru perioada 2011-2016, cu anexele aferente).

Referitor la susținerea petentei că:

*“din jurisprudența CJUE reiese că taxa pe valoarea adăugată are patru caracteristici și anume: aplicarea generală a TVA în cazul tuturor tranzacțiilor care au ca obiect bunuri sau servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacțiilor intervenite anterior și deducerea TVA datorată de un contribuabil din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât taxa să nu se aplice, într-o etapă determinată, decât pentru valoarea adăugată în acea etapă, iar sarcina finală a respectivei taxe să îi revină în cele din urmă consumatorului, petenta invocând art.2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA, articolul 17 alineatul (2), articolul 22 alineatul (1) și articolul 22 alineatul (8) din A Șasea Directivă”,*

aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- așa cum a menționat și petenta prin contestație, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt

îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Nu poate fi reținută nici motivația că, dispozițiile legale sunt în contradicție cu legislația U.E. în vigoare, în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a considerat pierderile în rețea ca fiind integral admisibile, neluând în seamă limitele stabilite de A.N.R.S.C. și având în vedere reglementările legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au redimensionat pierderea de apă la nivelul admis, prin aplicarea procentului de 15% asupra cantității de apă introdusă în sistemul de distribuție, iar valorile ce depășesc acest procent au fost considerate pierderi inadmisibile.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*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. (...).”*

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(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. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarei.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, fapt pentru care se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au procedat, în mod corect și legal, pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis, la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **... lei**, astfel:

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.01.2011 - 31.12.2012;

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.01.2013 - 31.05.2016 (... lei pentru pierderi de apă  
- ... lei pentru inactivi);

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.06.2016 - 30.06.2016;



Astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”,*

pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară pentru pierderile de apă care depășesc nivelul admis, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de **... lei** reprezentând:

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.01.2011 - 31.12.2012;

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.01.2013 - 31.05.2016 (... lei pentru pierderi de apă  
- ... lei pentru inactivi);

- Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de

**... lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada  
01.06.2016 - 30.06.2016.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**1. Constatarea necompetenței materiale** a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva **Dispoziției nr..../...2016** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, aceasta urmând a fi soluționată de către organul emitent Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii.

**2. Constatarea necompetenței materiale** a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva **Dispoziției nr..../...2016** privind

măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, aceasta urmând a fi soluționată de către organul emitent Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii.

**3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de **... lei** reprezentând:  
... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;  
... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**4. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA din ...;
- Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara constituită la nivelul Regiunii Timișoara – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... sau Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...