

DECIZIE NR.
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X SRL,
înregistrată la . sub nr. X

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul a fost sesizat de, prin adresa înregistrată la . sub nr., cu privire la contestația formulată de societatea SRL, CUI, cu domiciliul fiscal în localitatea

Contestația formulată de societatea SRL a fost înregistrată la sediulXX sub nr.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal, administrator ...

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, comunicată în data de 22.12.2020;

- Raportul de inspecție fiscală nr., emis de și comunicat în data...

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice, s-a stabilit TVA suplimentară în sumă totală delei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) **XX** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **XX**

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadruleste legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta **SRL**.

I. Obiectul contestației:

- Revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X (denumita în prezenta contestație „Decizia de impunere”) ca fiind nelegală, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- Revocarea Raportului de inspecție fiscală nr..... (denumit în prezenta contestație „RIF”);
ca fiind netemeinice și nelegale din următoarele considerente:

Starea de fapt: societatea SRL a achiziționat și exploatează un parc fotovoltaic de aproximativ 0,5 MWp putere instalată, în județul XX localitatea XX. Pentru operarea acestui parc, societatea deține Licența pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice nr. X din XX, precum și Accreditarea pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi atestată prin Decizia nr. Societatea are ca obiect de activitate exclusiv producerea și vânzarea de energie electrică. Se menționează faptul că societatea nu are angajați, toate necesitățile de funcționare fiind acoperite prin contracte încheiate cu terți.

1. Organul de control, a efectuat constatări în ceea ce privește nedeductibilitatea TVA; acesta arată că s-au contractat o serie de activități de la

Societatea menționează faptul că, în general, în exploatarea parcurilor fotovoltaice nu este eficientă angajarea de personal propriu din cauza costurilor ridicate (personalul neavând acoperit tot timpul de lucru) și se preferă angajarea de firme specializate în domeniu, precum, care a proiectat și a construit de la zero mai multe parcuri fotovoltaice și gestionează peste 15 parcuri fotovoltaice în toata România.

Cu privire la respingerea de la rambursare a sumei de X lei, aferenta facturii nr. XX emisă de către, menționează că organul fiscal motivează în mod eronat ca aceasta suma este respinsă la rambursare întrucât organul fiscal a apreciat ca această sumă solicitată la rambursare, nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de Codul fiscal, deși aceste condiții sunt îndeplinite așa cum se va arata în cele ce urmează.

Inspectorii A.N.A.F. apreciază că cele doua contracte cu cu nr. XX și XX fac referire la aceleași activități, prin urmare sunt dublate activitățile, neîndeplinindu-se astfel condițiile de deductibilitate.

Societatea SRL atrage atenția asupra faptului că cele doua contracte sunt total diferite, au obiecte diferite. Aparent, aceste contracte,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)
2016/679

precum și documentele justificative prezentate pentru facturile aferente, nu au fost lecturate cu atenție, motiv pentru care societatea aduce lămuriri.

Astfel, contractul semnat cu cu nr. XX este anterior intrării în producție a parcului fotovoltaic. Fără activitățile executate în cadrul acestui contract parcul fotovoltaic nu putea funcționa din punct de vedere tehnic și nici nu putea să producă venituri. Până la acea dată, parcul era nefuncțional și nu îndeplinea prevederile legale și pe cele tehnice pentru a putea funcționa și a produce venituri. Se subliniază că acel contract are ca obiect activități absolut necesare pentru ca parcul să poată fi pus în funcțiune, să poată fi operat, să poată produce energie și ulterior să producă venituri. Serviciile prestate în acel contract sunt următoarele, distingându-se activități de natură tehnică și administrativă :

Activități de natură tehnică efectiv prestate:

- Au fost reparate, prin terți, respectiv o firma abilitată de ANRE, defecțiunile tehnice și au fost efectuate testele de verificare și de funcționalitate. Se menționează faptul că parcul fotovoltaic era nefuncțional, părăsit și deconectat de la rețea în momentul achiziționării, necesitând reparații și verificări pentru punerea în funcțiune, parcul fotovoltaic fiind achiziționat de la o firma aflată în executare silită;

- A fost verificat și reparat sistemul de supraveghere video, care la preluare era nefuncțional. Se mai menționează că legislația în vigoare obligă societățile comerciale să asigure paza și protecția bunurilor pe care le deține, iar societatea nu avea asigurată paza umană ci a optimizat costurile prin repararea sistemului de supraveghere existent. Pentru aceste activități, XX a subcontractat și plătit societatea specializată și licențiată de M.A.I., respectiv XXX SRL;

Pentru aceste activități a anexat o serie de documente doveditoare la raportul de activitate aferent facturii nr. .../21.06.2018, documente predate și inspectorilor fiscale dar de care nu s-a ținut seama.

Activități de natură administrativă efectiv prestate:

- A fost obținută Licența de exploatare comercială a capacităților de producere energiei electrice nr. XX - fără aceasta licență societatea nu are dreptul să injecteze energie în rețea și să o vândă către furnizorii de energie, deci nu își poate îndeplini scopul de societate comercială de a produce venituri, conform Legii societăților comerciale nr. 31/1990;

- A fost obținută Acreditarea pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi atestată prin Decizia nr. și, ulterior, înscrierea societății la Transelectrica pentru emiterea Certificatelor Verzi - aceasta permite primirea și vânzarea de Certificate Verzi, pentru fiecare MW produs societatea primind 3 Certificate Verzi, crescând în mod substanțial veniturile societății prin vânzarea acestor Certificate Verzi;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- A fost obținută Autorizația de Mediu pentru punctul de producție de la XX- conform legislației în vigoare nicio societate nu poate să producă fără a avea autorizația de mediu;

- Au fost obținute Certificatul de Racordare și Convenția de exploatare de la XX, fără de care nu este posibilă injectarea energiei în rețea și nici exploatarea reglementară a instalației fotovoltaice;

- S-au realizat procedurile de înscriere a societății la OPCOM pentru a se putea valorifica producția, au fost identificați furnizori cărora să le fie vândută întreaga producție de energie și de Certificate verzi, în condițiile în care pe piață există un excedent major de Certificate verzi, multe dintre ele rămânând nevândute. În plus, s-a reușit obținerea preluării costurilor dezechilibrelor de către cumpărătorul energiei, acesta nefiind obligată să suporte aceste cheltuieli.

Fără aceste activități menționate mai sus, nu ar fi fost posibilă funcționarea din punct de vedere tehnic a parcului fotovoltaic și nici funcționarea societății, și de aici rezidă necesitatea și oportunitatea acestor contracte și a activităților aferente acestora. Societatea nu are angajați deoarece este mai ieftina contractarea punctuală de societăți specializate pentru realizarea diverselor activități.

Pe de altă parte, contractul semnat cu XX cu nr. ... privește activități de după punerea în funcțiune a parcului fotovoltaic și privesc exclusiv operarea, mentenanța și asigurarea funcționării parcului, precum și administrarea eficientă a societății după obținerea acreditărilor necesare funcționării acesteia. Contractul mai sus-menționat este în vigoare și astăzi, deci nu are cum să dubleze activitățile unui alt contract care era punctual și cu obiective clare de îndeplinit. Deci activitățile angajate în acel contract presupun că parcul fotovoltaic este funcțional.

Cele două contracte nu au nicio legătură unul cu altul, nefiind nicidecum vorba de o dublare a activităților, ele vizează tipologii diferite de lucrări, chiar dacă ambele sunt de natură tehnică. Reținem ca este vorba de o înțelegere greșită a contractelor, având în vedere că au specific tehnic și energetic. De fapt, inspectorii fiscali nici nu au indicat în mod specific care sunt acele activități de aceeași natură, deoarece acestea nu există.

2. Referitor la respingerea sumei de, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către....și, societatea SRL apreciază că aceasta se naște din neînțelegerea situației și de crearea unei confuzii între licența de producător și licența de furnizor (e vorba de două tipologii de licență total diferite).

Facturile aferente TVA menționată mai sus sunt facturi ce privesc refacturarea de dezechilibre pozitive și negative și nu energie produsă în baza licenței de producător. Echipa de control se contrazice în momentul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)

2016/679

În care prezintă, la pagina 9 din RIF, prevederile art. 331 alin. (2) lit. e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, privitoare la îndeplinirea condițiilor pentru îndeplinirea calității de comerciant, adică îndeplinirea acumulativ a celor doua condiții:

- deținerea unei licențe valabile de furnizare a energiei electrice sau o licență pentru activitatea traderului de energie electrică;
- activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, reprezintă revânzarea acesteia și consumul propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil;

Societatea SRL nu îndeplinește niciuna dintre aceste doua condiții, deoarece este o societatea care deține o Licență de producător (de aici probabil și confuzia). În schimb, cele doua societăți de la care s-au primit facturile ... și dețin aceste licențe (atașează Anexa 1 și Anexa 2).

Pentru claritate, prezintă următoarele situații:

a. și facturează energia din dezechilibre către SRL cu TVA, pentru ca aceasta nu îndeplinește prevederile art. 331 alin. (2) lit. e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, cele doua societăți fiind livratorul, iar SRL primitorul de energie și sunt obligate să factureze în acest mod;

b. SRL refacturează în aceeași sumă de baza dezechilibrele către, fără aplicarea TVA, pentru ca primitorul de energie îndeplinește condițiile menționate în articolul de mai sus. Ambele societăți au depuse pe anii respectivi Declarațiile 089, fapt recunoscut și de echipa de control în cadrul proiectului de RIF. Ulterior,, neputând stoca energia și fiind furnizor de energie, o refacturează cu TVA unui consumator final, conform prevederilor Codului fiscal;

Echipa de control susține ca se îndeplinesc condițiile, dar, de fapt, acestea nu sunt nici pe departe îndeplinite, probabil tocmai din cauza aceste confuzii între licențe. În plus, calitatea energiei refacturate nu este diferită: este vorba de energie pentru a acoperi dezechilibrele și nu pentru a fi revândută pentru profit la un preț mai mare, ea se refacturează la aceeași valoare, deci nu vorbim de activitatea de trading. Cantitățile de energie din dezechilibre sunt foarte mici raportat la producția instalației fotovoltaice. În aceeași modalitate, se facturează și energia produsă de către instalația fotovoltaică, condițiile fiind îndeplinite și în acest caz.

În concluzie, având în vedere cele prezentate mai sus, SRL solicită revocarea Deciziei de impunere și să se revizuiască Raportul de inspecție fiscală nr.

Documentele noi depuse de contestatar în susținerea cauzei sunt:

1. Licența nr. a societății, având număr de înregistrare la ORC

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

2. Licența nr.....a societății XX având număr de înregistrare la ORC
XX
3. Decizia XX de modificare a Licenței nr.X/06.11.2014;
4. Anexa la Licența nr.Y/06.11.2014.

II. Societatea SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiect aprobarea rambursării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2018-30.09.2020, a soldului sumei negative prin deconturile TVA întocmite și depuse sub nr. XX din 24/04/2019 și XX-XX din 26/10/2020.

Inspecția fiscală a fost consemnată în registrul unic de control al societății seriaXX la poziția nr. XX.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea S.R.L. exploatează un parc fotovoltaic achiziționat de la societatea, având ..., achiziție ce a făcut obiectul analizei controlului precedent. Parcul fotovoltaic este situat în localitateaXX, întabulat în cartea funciara sub nr. XX, cu nr. cad/topX(nr. tarla X, nr. Parcela XX) reprezentând teren intravilan - curți construcții în suprafață de XX mp și sistem cu XX panouri fotovoltaice pe suprafața construită la sol de XX mp.

Pentru exploatarea acestui parc fotovoltaic, societatea verificată deține Licența pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice eliberată sub nr.XXe către Autoritatea Națională de reglementare în domeniul energiei.

Principalul furnizor al societății în perioada verificată este societatea

În urma verificării documentelor prezentate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.XX, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.

II.1 Cu privire la TVA deductibilă în sumă de XX lei:

În perioada 01.04.2018 – 31.03.2019 privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție au constatat următoarele deficiențe, pentru care petenta nu îndeplinește condițiile de deducere și implicit de rambursare a TVA, astfel :

- SRL –, în calitate de client, a încheiat cu XX, în calitate de prestator, *“contractul de antrepriză pentru XX (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală) contract din care rezultă printre altele, următoarele:*

“3.1 Obiectul contractului. În baza clauzelor și condițiilor prezentului contract, Clientul atribuie Prestatorului, care acceptă, executarea

serviciilor de XX (monitorizare, gestionare, reparare, mentenanță ordinară preventivă și extraordinară corectivă a instalației fotovoltaice)”.

Activitatea prestatorului privind serviciile de XX cuprinde, cu titlu exemplificativ, următoarele activități:

-Gestiunea relațiilor cu administrația publică,

-Gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu Transelectrica,

- Gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu OPCOM și cu cumpărătorii de pe piața Certificatelor Verzi,

- Gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu societățile care achiziționează energie electrică produsă și injectată în sistem, etc.

Activitatea prestatorului privind Mentenanța include, cu titlu exemplificativ, următoarele activități:

- Funcționalitatea parcurilor fotovoltaice în ansamblu,

- Toate intervențiile de mentenanță ordinară preventivă,

- Intervenții în vederea inspecției parcului, reparare, verificare în urma unei anomalii, funcționare defectuoasă sau defecțiune,

- Mentenanța corectivă extraordinară a instalației fotovoltaice etc.

În baza contractului menționat mai sus, societatea XX facturează trimestrial, societății verificate, servicii “XX

Prin Nota explicativa nr. XX, au fost solicitate reprezentantului legal al petentei precizări privind justificarea serviciilor ce figurează a fi facturate de societatea afiliată XX SRL, în perioada 01.04.2018 – 30.09.2020 (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală).

La întrebarea nr 2 din Nota explicativă menționată mai sus, dl. Alexandru Iancovschi, administratorul societății verificate, precizează că facturile XX sunt însoțite conform prevederilor Codului fiscal de următoarele documente justificative: contract și raport de activitate justificativ. În plus, toate documentele emise de societate au fost redactate și pregătite de XX.

Totodată, în perioada supusă inspecției, petenta SRL – în calitate de client, a încheiat cu XX, în calitate de prestator, “*contractul pentru prestări servicii proiect FV “XX” nr. ...* (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), contract din care rezultă, printre altele, că prestatorul se obligă să realizeze următoarele activități de natură tehnică, cum ar fi: punerea în funcțiune, repararea și îmbunătățirea instalației fotovoltaice respectiv activități administrative constând în pregătirea documentației precum și obținerea licenței de producător, înscrierea societății producătoare la OPCOM și XX conform reglementărilor legale în vigoare.

În baza Contractului nr., menționat mai sus, societatea XX a emis factura nr. X/21.06.2018 cu o valoare de XX lei și TVA în valoare de XX lei.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost solicitate reprezentantului legal al societății precizări privind justificarea serviciilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturii nr. XX ce figurează ca fiind emisă de XX.

La întrebarea nr 1 din Nota explicativă din data de 09.12.2020, dl., administratorul societății verificate, precizează că *“pentru facturavă prezentăm Raportul de activitate aferent acestei facturi împreună cu cele 13 anexe care și ele reprezintă documente justificative”*.

Din analizarea rapoartelor de activitate prezentate de societate, aferente celor două contracte încheiate între SRL –, în calitate de client, încheiate cu XX –, CIF XX, organele de inspecție au identificat activități, identice, de natură tehnică și activități de natură administrativă cuprinse în cele două contracte menționate mai sus.

Astfel, având în vedere prevederile Contractului nr., conform căruia societății XX îi revin toate obligațiile legate de buna funcționare a parcului fotovoltaic XX, rezultă faptul că societatea verificată nu justifică achizițiile de aceeași natură ce figurează a fi facturate de același furnizor în baza facturii nr. XX/21.06.2018 cu o valoare de XXXlei și TVA în valoare de XX lei.

În concluzie, având în vedere cele menționate anterior, respectiv cu privire la achiziția de servicii înregistrate de societatea verificată în baza facturii nr. XX/21.06.2018, echipa de inspecție fiscală nu a admis la deducere TVA în sumă totală de XXX lei, întrucât societatea verificată nu justifică necesitatea și oportunitatea acestei achiziții.

La stabilirea bazei impozabile suplimentare privind TVA, s-au avut în vedere următoarele prevederi legale:

- Art. 297 alin.(4) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- pct.57 alin (2) și (3) din OMFP nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, textul acestora dispunând că, în materie, să se țină seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii, și nu numai de forma juridică a acestora, precum și înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

II. 2. Cu privire la TVA deductibilă în sumă de XX lei:

Organele de inspecție reiterează că, în perioada verificată, societatea XX SRL a produs energie electrică la punctul de lucru din comuna XX-jud. XX, unde deține un parc fotovoltaic.

Livrarea de energie electrică produsă s-a efectuat, în perioada 23.05.2018 - 31.12.2019, în baza Contractului de vânzare - cumpărare nr. X/23.05.2018, încheiat cu societatea XX.

În contractul de vânzare cumpărare menționat mai sus este prevăzut faptul că *“în vederea producerii efectelor contractului fiecare parte se înregistrează în prealabil la operatorul pieței de echilibrare ca parte responsabilă cu echilibrarea sau transferă responsabilitatea echilibrării unei alte părți responsabile cu echilibrarea”*.

Totodată, în contract este prevăzut faptul că *“dezechilibrele și redistribuirile de venituri/costuri aferente vânzătorului în piața de echilibrare vor fi agregate cumpărătorului”*.

Pentru reprezentarea ca Parte Responsabilă cu Echilibrarea pe Piața de Echilibrare (PE), societatea XX SRL a încheiat Contractul de prestare servicii nr. XX/18.05.2018, cu societatea XX.

Din analiza documentelor justificative prezentate de petentă, organele de inspecție au constatat faptul că facturile emise de furnizorii XX și XX au fost emise cu TVA, iar societatea XX SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, TVA înscrisă în facturile ce aveau ca obiectiv facturare dezechilibru negativ pe piața de echilibrare”, respectiv *“dezechilibru pozitiv pe piața de echilibrare”*.

Astfel, XX SRL a refacturat valoarea energiei electrice achiziționate de la SC XX, sub forma *“dezechilibru pozitiv”*, societății care s-a ocupat cu echilibrarea pieței de energie electrică, respectiv societatea XX, aplicând pentru această refacturare prevederile art. 331 alin (2) lit e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (taxare inversă).

Totodată, petenta a refacturat valoarea dezechilibrului negativ facturat de societatea XX societății XX, conform clauzelor contractuale, aplicând și pentru această refacturare prevederile art. 331 alin (2) lit e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (taxare inversă).

Organele de inspecție menționează că, în perioada verificată, petenta XX SRL a efectuat cu XX numai tranzacții de dezechilibru pe piața de energie electrică.

Din verificarea documentelor prezentate de petentă, a rezultat că furnizorii de energie electrică, respectiv SC XX și SC XX nu au aplicat

taxarea inversa pentru cantitățile de energie electrică facturate pentru echilibrarea pieței de energie electrică (dezechilibru negativ sau dezechilibru pozitiv), reprezentând livrari de energie electrică, rezultate ca urmare a operațiunilor specifice pieței de echilibrare pentru care se aplica taxarea inversa dacă sunt îndeplinite condițiile legale.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost solicitate reprezentantului societății, lamuriri cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de achiziție energie electrică (dezechilibru negativ/pozitiv), emise cu TVA, de către furnizorii XX și XX.

În răspunsul la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă nr. XX/04.12.2020 (anexa nr. 6), dl. Alexandru Iancovschi a menționat că: *“societatea SRL deține licența de producător iar XX și XX dețin licențe de furnizare. Conform art. 331 aliniat 2 pct e), energia facturată către SRL se va factura obligatoriu cu TVA deoarece SRL nu deține licența de furnizare.”*

Față de aceste precizări, organele de inspecție au menționat următoarele:

- conform prevederilor art. 331 alin (2) lit e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare;

În ceea ce privește regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al redistribuirii costurilor/veniturilor specifice pieței de echilibrare urmează același regim ca și livrările efectuate pe piața de energie electrică, deoarece aceste costuri reprezintă în fapt diferențe de preț rezultate ca urmare a dezechilibrelor negativ/pozitiv, operațiuni specifice pieței de echilibrare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă ca societatea a îndeplinit toate condițiile legale pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv:

- deține Licența nr. 2087/16.05.2018 pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice din care rezultă ca societatea este un comerciant de energie electrică având drepturi de participare la piața de energie electrică, inclusiv de a cumpara și vinde energie electrică pe piața de echilibrare prin intermediul Partii Responsabile cu Echilibrarea (PRE);

- activitatea principală a societății, în ceea ce privește cumparările de energie electrică pe piața de echilibrare, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil.

În acest sens, societatea a depus la organul fiscal declarația pe proprie răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzută la art. 331 alin 2 lit e) din Codul fiscal “089” pentru anul 2018, fiind înregistrată la organul fiscal sub nr. X/12.07.2018.

Totodata, conform prevederilor pct. 109 alin (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul Fiscal și nu înscrie mențiunea “taxare inversă” în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factura, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat.”

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, rezultă că petenta XX SRL a dedus eronat TVA în sumă totală de XX lei, aferentă achizițiilor de energie electrică de la SC XX (c/val dezechilibru pozitiv) și de la XX (c/val dezechilibru negativ), în vederea echilibrării pieței de energie electrică, drept pentru care s-a procedat la neacordarea deductibilității TVA în sumă de XX lei, aferentă acestor achiziții (prezentate în anexa nr. X) efectuate de societate.

Față de cele mai sus expuse, organele de inspecție au procedat la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ...lei(XXlei+XXlei) aferentă achizițiilor efectuate de societatea petentă în perioada supusă inspecției fiscale.

Recapitulație privind TVA deductibilă pentru perioada 01.04.2018 – 31.03.2019, cu control ulterior:

- TVA deductibilă stabilită de societate: XX lei
- TVA deductibilă stabilită de control: XX lei
- TVA fără drept de deducere :lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.A. Procedura

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la caracterul nelegal al Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice

Referitor la nelegalitatea deciziei de impunere contestate, invocate de petentă, care susține că aceasta este total nemotivată din punct de vedere al constatărilor, fiind întocmită cu încălcarea normelor de procedură privind efectuarea inspecției fiscale și fără utilizarea mijloacelor de probă, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 6 alin.(1), art.7 alin.(2) și alin.(3), art. 55 alin.(2), art.73 și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

ART. 55

Mijloace de probă

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate, informațiile existente în baza de date a A.N.A.F., precum și informațiile transmise ca urmare a unor controale inopinate efectuate la furnizorii de servicii ai societății, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

În ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 46 și ale art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de a depune a contestației și organul fiscal la care se a depus contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

„art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din textele legale antecitate, rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte. De asemenea, legiuitorul a prevăzut obligativitatea ca decizia de impunere să cuprindă și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Conținutul și modul de completare a formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*” sunt reglementare prin Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa X precizează:

„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]

2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. „Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., referitor la care se constată că:

- În Decizia de impunere la punctul 2.1.2 Motivul de fapt și la punctul 2.1.3. „*Temeiul de drept*” sunt prezentate detaliat argumentele de fapt și temeiul de drept din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu indicarea articolelor, aliniatelor și literelor aplicate de organele de inspecție fiscală în raport cu situația de fapt constatată;

- În Raportul de inspecție fiscală nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, la Capitolul III – Constatari fiscale organele de inspecție fiscală au detaliat situația de fapt constatată și încadrată în temeiurile de drept aplicabile;

- Decizia de impunere cuprinde tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale, deoarece s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală, astfel, nu

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)

2016/679

poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt sumare și insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte.

Faptul că soluția organelor de inspecție fiscală, argumentată din punct de vedere fiscal, nu este acceptată de petentă, nu echivalează cu lipsa motivării actelor administrative, așa cum încearcă să susțină societatea contestatară.

Față de cele anterior prezentate, întucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere**, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

III. B Fond

Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de SRL, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

III.B.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXlei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. .../21.06.2018 emisă de societatea XX SRL cu o valoare de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, societatea SRL, în calitate de client, a încheiat cu XX, în calitate de prestator, "contractul de antrepriză pentru XX instalației fotovoltaice:"XX" nr. X/15.02. 2018 (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală). contract din care rezultă printre altele, următoarele:

"3.1 Obiectul contractului. În baza clauzelor și condițiilor prezentului contract, clientul atribuie prestatorului, care acceptă, executarea serviciilor de XX(monitorizare, gestionare, reparare, mentenanță ordinară preventivă și extraordinară corectivă a instalației fotovoltaice)".

Activitatea prestatorului privind serviciile de XX cuprinde, cu titlu exemplificativ, următoarele activități:

- Gestiunea relațiilor cu administrația publică,
- Gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu Transelectrica,
- Gestionarea administrativa si comerciala a relatiilor cu OPCOM si cu cumparatorii de pe piata Certificatelor Verzi,

-Gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu societățile care achiziționează energie electrică produsă și injectată în sistem, etc.

Activitatea prestatorului privind Mentenanța include, cu titlu exemplificativ, următoarele activități: funcționalitatea parcurilor fotovoltaice în ansamblu, toate intervențiile de mentenanță ordinară preventivă, intervenții în vederea inspectării parcului, reparare, verificare în urma unei anomalii, funcționare defectuoasă sau defecțiune, mentenanța corectivă extraordinară a instalației fotovoltaice etc.

În baza contractului menționat mai sus societatea XX facturează trimestrial, societății verificate, servicii “XX si Mentenanta”.

În temeiul art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspectie fiscala i-au solicitat reprezentantului contestatoarei explicații scrise, luând în acest sens 2 Note explicative, în data de 04.12.2020 și în 09.12.2020 (anexate la Raportul de inspectie).

Prin Nota explicativă nr. XX/04.12.2020, reprezentantul legal al societății face precizări privind justificarea serviciilor ce figurează a fi facturate de societatea afiliată XX, în perioada 01.04.2018 – 30.09.2020 (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala).

La întrebarea nr 2 din Nota explicativă menționată mai sus, dl Alexandru Iancovschi, administratorul societății verificate, precizează că: *“facturile SC XX sunt însoțite conform prevederilor Codului fiscal de următoarele documente justificative: contract și raport de activitate justificativ. În plus, toate documentele emise de societate au fost redactate și pregătite de XX.”*

De asemenea, societatea ... SRL, în calitate de client, a încheiat cu XX, în calitate de prestator, “contractul pentru prestări servicii proiect FV” XX” nr. X/22.02.2018 (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala) contract din care rezultă printre altele, că prestatorul se obligă să realizeze următoarele:

- activități de natura tehnică, cum ar fi punerea în funcțiune, repararea și îmbunătățirea instalației fotovoltaice respective;

- activități administrative, constând în pregătirea documentației precum și obținerea licenței de producător, înscrierea societății producătoare la XX și XX conform reglementărilor legale în vigoare.

În baza contractului nr. XX, menționat mai sus, societatea HELIOPOLISRO ENERGY &ENGINEERING SRL a emis factura nr. .../21.06.2018 cu o valoare de 69.990 lei și TVA în valoare de **XXlei**.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost solicitate reprezentantului legal al societății precizări privind justificarea serviciilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturii nr. .../21.06.2018 ce figurează ca fiind emisă de SC XX.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

La întrebarea nr 1 din Nota explicativă din data de 09.12.2020, dl XX administratorul societății petente, precizează că *“pentru facturava prezentăm Raportul de activitate aferent acestei facturi împreună cu cele 13 anexe care și ele reprezintă documente justificative”*.

Din analizarea rapoartelor de activitate prezentate de societate, aferente celor două contracte încheiate între SRL, în calitate de client, și XX, în calitate de prestator, au fost identificate activități identice, de natură tehnică și activități de natură administrativă cuprinse în cele două contracte.

Astfel, având în vedere prevederile contractului nr., conform căruia societății XX, îi revin toate obligațiile legate de buna funcționare a parcului fotovoltaic XX, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea petentă nu justifică achizițiile de aceeași natură ce figurează a fi facturate de același furnizor în baza facturii nr. .../21.06.2018 cu o valoare de XX lei și TVA în valoare de XX lei.

Mai mult decât atât, *“Funcționalitatea parcurilor fotovoltaice în ansamblu”* prevăzut în obiectul de activitate al Contractului nr. X/15.02.2018, presupune, în primul rând, punerea în funcțiune și obținerea acreditărilor necesare funcționării acestuia.

Petenta susține că:

- Deși inspectorii A.N.A.F. apreciază că cele două contracte cu cu nr. și XX fac referire la aceleași activități, prin urmare sunt dublate activitățile, neîndeplinindu-se astfel condițiile de deductibilitate, cele două contracte sunt total diferite, au obiecte diferite deoarece:

- Cele 2 contracte, precum și documentele justificative prezentate pentru facturile aferente, *“nu au fost lecturate cu atenție de organele de inspecție”*, motiv pentru care se aduc lămuriri, astfel, contractul semnat cu cu nr. XX este anterior intrării în producție a parcului fotovoltaic, iar cel cu nr. privește activități de după punerea în funcțiune a parcului fotovoltaic exclusiv operarea, mentenanța și asigurarea funcționării parcului precum și administrarea eficientă a societății după obținerea acreditărilor necesare funcționării acesteia.

- Fără activitățile executate în cadrul contractului cu nr. XX, parcul fotovoltaic nu putea funcționa din punct de vedere tehnic și nici nu putea să producă venituri. Contractul are ca și obiect activități absolut necesare pentru ca parcul să poată fi pus în funcțiune, să poată fi operat, să poată produce energie și, ulterior, să producă venituri. Serviciile prestate în acel contract sunt următoarele, distingându-se activități de natură tehnică și de natură administrativă:

- activitățile de natură tehnică, respectiv: au fost reparate, prin terți, respectiv o firmă abilitată de ANRE, defecțiunile tehnice și au fost efectuate testele de verificare și de funcționalitate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- a fost verificat si reparat sistemul de supraveghere video, care la preluare era nefuncțional.

Pentru aceste activități, a anexat documente doveditoare la raportul de activitate aferent facturii nr. .../21.06.2018, documente ce au fost predate si inspectorilor fiscale dar de care nu s-a ținut seama.

- activități de natura administrativă efectiv prestate, respectiv: a fost obținută Licența de exploatare comerciala a capacităților de producere energiei electrice nr. XX din 16.05.2018, a fost obținută Acreditarea pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi atestată prin Decizia nr. și ulterior înscrierea societății la XX pentru emiterea Certificatelor Verzi - aceasta permite primirea si vânzarea de Certificate Verzi, pentru fiecare MW produs subscrisa primind 3 Certificate Verzi, crescând in mod substanțial veniturile societății prin vânzarea acestor Certificate Verzi, a fost obținută Autorizația de Mediu pentru punctul de producție de la XX, au fost obținute Certificatul de Racordare si Convenția de exploatare de la XX (XX), s-au realizat procedurile de înscriere a societății la OPCOM pentru a se putea valorifica producția, au fost identificați furnizori cărora sa le fie vânduta întreaga producție de energie si de Certificate Verzi, in condițiile in care pe piață există un excedent major de Certificate Verzi, multe dintre ele rămânând nevândute. În plus, s-a reușit obținerea preluării costurilor dezechilibrelor de către cumpărătorul energiei, subscrisa nefiind obligata sa suporte aceste cheltuieli suplimentare;

- Pe de alta parte, contractul semnat cu cu nr. XX/15.02.2018 privește *activități de după punerea in funcțiune a parcului fotovoltaic* și privesc exclusiv operarea, mentenanța și asigurarea funcționării parcului, precum și administrarea eficientă a societății după obținerea acreditărilor necesare funcționării acesteia. Contractul mai sus-menționat este în vigoare si astăzi, deci nu are cum sa dubleze activitățile unui alt contract care era punctual si cu obiective clare de îndeplinit. Deci activitățile angajate in acel contract presupun ca parcul fotovoltaic este funcțional. Cele doua contracte nu au nicio legătură unul cu altul, nefiind nicidecum vorba de o dublare a activităților, ele vizează tipologii diferite de lucrări, chiar daca ambele sunt de natura tehnica.

În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **Art. 297 alin.(4) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

a) *operațiuni taxabile;(...)*"

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, 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**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, 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**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

- Art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1999, republicată cu modificările și completările ulterioare, conform caruia:

“(1) Orice operațiune efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(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.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991, lege care prevede că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

- Art. 6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportată la momentul luării deciziei (...)”;

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

- Art. 58 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

„art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.”

Se reține deci că prevederile codului de procedură fiscală nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

- Pct. 57 alin (2) și (3) din OMFP nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, textul acestora dispunând că, în materie, sa se tina seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii, si nu numai de forma juridică a acestora, precum si înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidelă a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni:

“(…) (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

- **Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia: *“Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*;

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfintit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.

Art. 250

Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

- **Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia:

“Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscală și contabilă”.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

1. Prin compararea obiectivelor celor 2 contracte rezultă că acestea sunt similare, respective:

- **În contractul cu nr. XX**, sunt prevăzute următoarele activități:
- activități de natura tehnică, cum ar fi punerea în funcțiune, repararea și îmbunătățirea instalației fotovoltaice respective;
- activități administrative, constând în pregătirea documentației precum și obținerea licenței de producător, înscrierea societății producătoare la XX și XX conform reglementărilor legale în vigoare.

- **În contractul cu nr.**, sunt prevăzute următoarele activități:
- gestiunea relațiilor cu administrația publică,
- gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu Transelectrica,
- gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu XX și cu cumpărătorii de pe piața Certificatelor Verzi,
- gestionarea administrativă și comercială a relațiilor cu societățile care achiziționează energie electrică produsă și injectată în sistem, etc.

Activitatea prestatorului privind Menținerea include, cu titlu exemplificativ, următoarele activități:

- funcționalitatea parcurilor fotovoltaice în ansamblu,
- toate intervențiile de mentenanță ordinară preventivă,
- intervenții în vederea inspecției parcului, reparare, verificare în urma unei anomalii, funcționare defectuoasă sau defecțiune,
- mentenanța corectivă extraordinară a instalației fotovoltaice etc.

2. Din analiza rapoartelor de activitate prezentate de societatea contestatoare, au fost identificate activități de natura tehnică și activități de natura administrativă similare cuprinse în cele două contracte menționate mai sus.

3. Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că **petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat**, cu privire la achiziția de servicii înregistrată de societatea contestatoare în baza facturii nr. .../21.06.2018, că serviciile care faceau obiectul contractului menționat au fost efectiv prestate și utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care activitățile respective sunt dublate printr-un alt contract.

Având în vedere constatarile organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că factura trebuie însoțită de un document justificativ întocmit după următoarele principii:

- să cuprindă minim de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contabilă;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- documentele justificative trebuie întocmite **pe baza logica, rationala astfel încât să își atinga scopul pentru care se întocmeste, fără a presupune costuri excesive in sarcina prestatorului.**

Astfel, dovada prestării acestor servicii reprezintă o condiție de calificare a respectivelor cheltuieli că au fost efectuate în interesul societății și pentru operațiunile taxabile ale contribuabilului.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Se reține că deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere”*

nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și 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.”

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia documentele prezentate organelor de inspecție fiscală respectă prevederile legale nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia ***“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”***, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice pentru suma de **XXlei**, reprezentând TVA.

III.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de XX lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor de energie electrică de la XX (c/val dezechilibru pozitiv) și de la XX (c/va dezechilibru negativ), în vederea echilibrării pieței de energie electrică, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată

În fapt, în perioada verificată, societatea XX SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de XX lei înscrisă în facturile emise de furnizorii XX și XX, facturi ce au avut ca obiectiv: *“refacturare dezechilibru negativ pe piața de echilibrare”*, respectiv *“dezechilibru pozitiv pe piața de echilibrare”*.

Societatea XX SRL deține **„LICENȚA pentru exploatarea comercială a capacității de producere a energiei electrice nr. XX/16.05.2018”** care include activitatea de trader conform art.12 alin. 5 din Ordinul nr.12/2015 privind aprobarea Regulamentului pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice și deține un parc fotovoltaic în XX, Jud. XX

Livrarea de energie electrică produsă s-a efectuat, în perioada 23.05.2018 - 31.12.2019, în baza Contractului de vânzare -cumpărare nr. X/23.05.2018, încheiat cu XX.

În contractul de vânzare cumpărare menționat mai sus s-a prevăzut faptul că *“în vederea producerii efectelor contractului fiecare parte se înregistrează în prealabil la operatorul pieței de echilibrare ca parte responsabilă cu echilibrarea sau transferarea responsabilității echilibrării unei alte părți responsabile cu echilibrarea”*.

Totodată, în contract este prevăzut faptul ca *“dezechilibrele și redistribuirile de venituri/costuri aferente vânzătorului în piață de echilibrare vor fi agregate cumpărătorului”*.

Pentru reprezentarea ca Parte Responsabilă cu Echilibrarea pe Piața de Echilibrare (PE), societatea verificată a încheiat Contractul de prestare servicii nr. X/18.05.2018 cu XX.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societatea petentă, organele de inspecție au constatat faptul că facturile emise de furnizorii XX și XX au fost emise cu TVA, iar societatea SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înscrisă în facturile emise de acești furnizori, facturi ce au avut ca obiectiv: *“refacturare dezechilibru negativ pe piața de echilibrare”*, respectiv *“dezechilibru pozitiv pe piața de echilibrare”*.

Ulterior, societatea SRL a refacturat valoarea energiei electrice achiziționată de la XX, sub forma *“dezechilibru pozitiv”*, societății care se ocupa cu echilibrarea pieței de energie electrică, respectiv societății XX, aplicând pentru această refacturare prevederile art. 331 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (taxare inversă).

De asemenea, societatea SRL a refacturat valoarea dezechilibrului negativ facturat de XX societății XX, conform clauzelor contractuale, aplicând și pentru această refacturare, prevederile art. 331 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (taxare inversă).

În perioada supusă inspecției fiscale, XX SRL a efectuat cu XX **numai** tranzacții de dezechilibru pe piața de energie electrică.

Furnizorii de energie electrică, respectiv XX și XX, **nu au aplicat taxarea inversa** pentru cantitățile de energie electrica facturate pentru echilibrarea pieței de energie electrică (dezechilibru negativ sau dezechilibru pozitiv) reprezentând livrări de energie electrică, rezultate ca urmare a operațiunilor specifice pieței de echilibrare.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, în temeiul art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală i-au solicitat reprezentantului contestatoarei explicații scrise, luând în acest sens Nota explicativă, în data de 04.12.2020 (anexă la Raportul de inspecție).

În răspunsul la întrebarea nr. 1 din Nota explicativa nr. XX/04.12.2020, dl. XX menționează că *“societatea SRL deține licență de producator iar XX si XX dețin licențe de furnizori. Conform art. 331 aliniat 2 pct e), energia facturata catre SRL se va factura obligatoriu cu TVA deoarece SRL nu deține licența de furnizor.”*

În drept, potrivit prevederilor art. 331 alin. 1 și alin. 2 lit. a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 331

Măsuri de simplificare

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

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

(...)e) livrarea de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă, stabilit în România conform art. 266 alin. (2). Comerciantul persoană impozabilă reprezintă persoana impozabilă a cărei activitate principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și al cărei consum propriu de energie electrică este neglijabil. Prin consum propriu neglijabil de energie electrică se înțelege un consum de maximum 1% din energia electrică cumpărată. Se consideră că are calitatea de comerciant persoană impozabilă cumpărătorul care deține licența pentru administrarea piețelor centralizate de energie electrică eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, pentru tranzacțiile pe piața pentru ziua următoare și pe piața intrazilnică. De asemenea se consideră că are calitatea de comerciant persoană impozabilă cumpărătorul de energie electrică care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

2. activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil. În acest sens, persoana impozabilă trebuie să depună la organul fiscal competent, până pe data de 10 decembrie a fiecărui an, o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că îndeplinește această condiție, respectiv că în perioada ianuarie - noiembrie a aceluși an calendaristic a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic următor. Persoana impozabilă care obține licența de furnizare a energiei electrice sau licența pentru activitatea traderului de energie electrică în perioada 1 - 31 decembrie a unui an calendaristic trebuie să depună la organul fiscal competent, în perioada 1 - 20 ianuarie a anului calendaristic următor o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată în perioada din luna decembrie în care a deținut licența de furnizare sau licența pentru activitatea traderului de energie

electrică, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic în care se depune această declarație.

A.N.A.F. are obligația să afișeze pe site-ul său lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile respective cel târziu până pe data de 31 decembrie a fiecărui an, respectiv până pe data de 31 ianuarie a anului următor în cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare a energiei electrice sau licența pentru activitatea traderului de energie electrică între 1 și 31 decembrie a fiecărui an.

Furnizorul de energie electrică nu aplică taxare inversă dacă în momentul livrării beneficiarul care avea obligația de a depune la organul fiscal competent declarația pe propria răspundere privind consumul propriu neglijabil de energie electrică nu figurează în "Lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzute la art. 331 alin. (2) lit. e) pct. 2 din Codul fiscal". În cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare sau licența pentru activitatea traderului de energie electrică între 1 și 31 decembrie a anului anterior, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 330 alin. (1) lit. b), în vederea aplicării taxării inverse, respectiv a regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiar pentru livrările efectuate până la data afișării pe site-ul A.N.A.F. a cumpărătorului în lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere. Pentru achizițiile de energie electrică efectuate în anul în care cumpărătorul obține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice sau o licență pentru activitatea traderului de energie electrică, eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică, cumpărătorul trebuie să transmită vânzătorului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu estimat din energia electrică cumpărată este neglijabil, care este valabilă până la data de 31 decembrie a anului respectiv;"

Din aceste prevederi legale rezultă că furnizorii de energie electrică **aplica măsurile de simplificare atunci când livrează energie electrică către un comerciant persoană impozabilă** care îndeplinește condițiile mai sus prezentate.

Pentru achizițiile de energie electrică efectuate, **în măsura în care îndeplinesc, la rândul lor, condițiile necesare pentru a fi considerați comercianți persoane impozabile, cumpărătorii de energie electrică trebuie să aplice măsurile de simplificare.**

Totodată în conformitate cu pct.109 alin.1 și alin. 4 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

„ 109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 =4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

(...)(4) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea taxare inversă în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își **pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii** deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului.”

De asemenea, incidente speței sunt și prevederile Ordinului 12/2015 privind aprobarea Regulamentului pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice care la art. 12 alin. 5 care stipulează:

“(5) Titularul licenței pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice, inclusiv a energiei electrice și termice în cogenerare, nu poate deține simultan licență pentru activitatea de trader de energie electrică, **activitatea de trader fiind inclusă în licența pentru exploatarea comercială a capacităților de producere deținută de acesta.**”

În ceea ce privește regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al redistribuirii costurilor/veniturilor specifice pieței de echilibrare urmează același regim ca și livrările efectuate pe piața de energie electrică, deoarece aceste costuri reprezintă în fapt diferențe de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

preț rezultate ca urmare a dezechilibrelor negativ/pozitiv, operațiuni specific pieței de echilibrare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că **societatea contestatoare îndeplinește toate condițiile legale pentru aplicarea măsurilor de simplificare**, respectiv:

- **deține Licența nr. XX/16.05.2018 pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice** din care rezultă că societatea este un comerciant de energie electrică având drepturi de participare la piața de energie electrică, inclusiv de a cumpara și vinde energie electrică pe piața de echilibrare prin intermediul Părții Responsabile cu Echilibrarea (PRE);

- **activitatea principală a societății, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică pe piața de echilibrare, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil.**

În acest sens societatea a depus la organul fiscal Declarația pe proprie răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzută la art. 331 alin 2 lit e) din Codul Fiscal "089" pentru anul 2018, fiind înregistrată la organul fiscal sub nr.XX/12.07.2018.

Precizările petentei din contestație, la fel ca și în punctul de vedere, nu pot fi susținute în soluționarea favorabilă a acesteia, ci dimpotrivă faptul că *"XX refacturează în aceiași sumă dezechilibrele către XX, fără aplicarea TVA"*(operațiuni pentru care în amonte societatea deduce TVA), nu face decât să întărească constatarea privind calitatea societății de comerciant, aceasta **nefiind utilizatorul final al energiei electrice achiziționate sub forma dezechilibrului negativ și dezechilibrului pozitiv pe piața de echilibrare a energiei electrice.**

Față de susținerea contestatarii referitoare la faptul ca societatea nu îndeplinește niciuna dintre condițiile prevazute de art. 331 alin (2) lit e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, respectiv să dețină *"o licență valabilă de furnizare a energiei electrice sau o licența pentru activitatea traderului de energie electrica, eliberata de Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei, care face dovada ca respectivul cumparator este un comerciant de energie electrica,"*, deoarece **"este o societate care detine o Licența de producator"**, învederam că **in legislatia in vigoare nu este facuta diferenta intre licența de producător și licența de comerciant, una din condițiile aplicării taxării inverse pentru livrarea de energie**

electrică este să dețină o licență valabilă de furnizare a energiei electrice, așa cum am precizat și mai sus.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- Societatea XX SRL deține „*LICENȚA pentru exploatarea comercială a capacității de producere a energiei electrice nr. XX/16.05.2018*” care include activitatea de trader conform art.12 alin. 5 din Ordinul nr.12/2015 privind aprobarea Regulamentului pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice și deține un parc solar fotovoltaic în XX

- În perioada verificată, societatea ... SRL a înregistrat TVA deducibilă aferentă achizițiilor de energie electrică, reprezentând dezechilibru negativ/pozitiv, în sumă totală de XX lei.

- Petenta a înregistrat la organul fiscal Declarația 089, urmare acestui fapt aceasta figurând pe Lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe proprie răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzute la art. 331 alin.2 lit. e) pct.2 din Codul fiscal.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată,, rezultă că societatea XX SRL a dedus eronat TVA în sumă totală de XX lei, aferentă achizițiilor de energie electrică de la XX (c/val dezechilibru pozitiv) și de la XX (c/val dezechilibru negativ), în vederea echilibrării pieței de energie electrică.

Față de cele arătate mai sus, se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

„(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

„art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

motiv pentru care, considerând cele mai sus - menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice pentru suma de **XX lei**, reprezentând TVA.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DISPUNE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., **pentru TVA în sumă delei (XXlei + XX lei).**

- prezenta decizie se comunică :
 - societății SRL ;
 - AJFP – Activitatea Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării.

**APROBAT,
DIRECTOR GENERAL**