



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 388 /2014

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X. S.A.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**921296/04.09.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921296/04.09.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul în județul .X., .X., Str. .X. nr..X., persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., CUI .X., obiectul de activitate principal fiind – „*Comercializarea combustibililor gazoși, prin conducte*” – cod CAEN .X..

La data depunerii contestației, S.C. .X. S.A. figurează la poziția .X. din Anexa .X. la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X. pentru aprobarea listei marilor contribuabili.

S.C. .X. S.A. **contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, S.C. .X. S.A. solicită anularea în parte a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale **cu suma de .X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal a fost comunicat societății în data de **.X./2014**, potrivit

confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii D.G.R.F.P. .X. aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., S.C. .X. S.A. prezintă următoarele argumente :

1. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./2012 :

S.C. .X. S.A. **contestă parțial Dispoziția de măsuri nr..X./2014**, solicitând anularea Măsurii 1.1.2 – „*Înregistrarea în evidența financiar-contabilă și raportarea în Declarația 101 a sumei de .X. lei stabilită ca cheltuială nedeductibilă aferentă facturii nr..X./2012*”, exonerarea societății de la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei și restituirea către societatea a sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și obligațiile fiscale accesorii aferente.

S.C. .X. S.A. consideră că actul administrativ fiscal este incorect în ceea ce privește cheltuiala în sumă de .X. lei din factura nr..X./2012 întrucât deși furnizorul S.C. .X. S.A. a fost radiat la data de .X./2012, conform procedurilor interne ale ORC, ora la care este înregistrată rezoluția/încheierea în registrul comerțului produce efecte începând cu ziua următoare.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că S.C. .X. S.A. a comunicat printr-o adresă oficială că începând cu data de .X./2012 societatea a fuzionat conform Hotărârii de Guvern nr..X./2011 publicată în Monitorul Oficial nr..X./2011 cu S.C. .X. - S.A care va fi succesoarea legală a drepturilor și obligațiilor aparținând S.C. .X. S.A. conform contractului de vânzare de energie electrică.

Contestatară mai invocă faptul că *“drepturile și obligațiile .X. (companie ce a fuzionat) au fost transferate la momentul la care fuziunea a devenit efectivă*

către .X. SA“ și astfel nu a existat discontinuitate în calitatea de persoană juridică a furnizorului de energie electrică, singura diferență fiind denumirea.

Totodată, contestatoarea precizează că speței în cauză nu îi sunt aplicabile prevederile art.21, alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct 44 din H.G, 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și prevederile art.6 alin (2) din Legea contabilității nr.82/1991, întrucât societatea **are documentele justificative necesare prin care să facă dovada efectuării operațiunii de achiziție de energie electrică de la .X. (.X.) pe data de .X./2012** și aceste articole de lege nu fac referire la calitatea persoanei furnizorului și nici la existența unui anumit tip de document justificativ, ci la orice documente care fac dovada efectuării operațiunii

Astfel, la data de .X./2010, contestatoarea susține că a încheiat cu .X. contractul de vânzare-cumpărare a energiei electrice nr. .X. în vederea revânzării acesteia consumatorilor finali. Conform prevederilor contractuale, cantitatea și prețul energiei electrice furnizate sunt stabilite pe baza reglementărilor emise de Autoritatea .X. (A.X.).

În baza contractului, contestatoarea menționează că a primit pe data de .X./2012, factura nr..X. emisă de CET pentru achiziția de energie electrică furnizată în luna .X./2012 și transportul aferent.

Societatea susține că această energie electrică este absolut indispensabilă pentru S.C. .X. S.A. în vederea îndeplinirii obiectului de activitate, respectiv vânzării acesteia mai departe către consumatorii finali.

De asemenea, societatea afirmă că achiziționarea energiei electrice de la .X. aferent[lunii .X. a fost efectuată conform **Deciziei nr..X./2012** emisă de .X. privind cantitatea de energie electrică și prețul pe care .X. este obligat să le utilizeze în cazul livrării energiei electrice către .X., fapt ce demonstrează că deține documentele justificative necesare pentru a face dovada efectuării operațiunii de achiziție de energie electrică de la .X., respectiv contract, factură și Decizie .X. nr..X./2012 privind aprobarea cantităților reglementate în sectorul energiei electrice pentru S.C. .X. S.A.

Contestatoarea susține că S.C. .X. S.A. a avut personalitate juridică „*până la ora .X. din data de .X./2012*” și „*toate operațiunile efectuate în data de .X./2012 sunt valide*”, conform prevederilor art.2551 coroborat cu art.2553 alin.(2) din Codul Civil, iar achiziția de energie electrică a fost continuă pe tot parcursul lunii .X./2012 și nu doar la data facturării și a furnizat în mod continuu energie electrică într-o perioadă în care nu a fost pusă la îndoială existența personalității juridice a .X., iar documente justificative sunt Contractul, factura și decizia .X.,

astfel că este deductibilă cheltuiala în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2012.

2. Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de principiile de drept prevăzute de legislația Uniunii Europene, respectiv principiul proporționalității și menționează că în esență, organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea operațiunii sau faptul că nu a fost efectuată în vederea obținerii de venituri taxabile, ci doar faptul că denumirea furnizorului a fost eronată.

S.C. .X. S.A. susține că în conformitate cu prevederile art.250 alin.(1) din Legea nr.31/1990 toate drepturile și obligațiile societăților absorbite sunt preluate de societatea absorbantă astfel că sancțiunea aplicată de organele de inspecție fiscală, respectiv nedeductibilitatea cheltuielii aferente facturii la calculul impozitului pe profit, nu este proporțională cu gravitatea faptei, deoarece Curtea Europeană a Drepturilor Omului este în mod clar împotriva aplicării unor sancțiuni disproporționate.

Contestatoarea susține că acest principiu a fost analizat, printre altele, și în decizia Curții de Justice a Uniunii Europene în cazul C-146/05 Albert Collee, unde se menționează că Statele Membre Uniunii Europene nu ar trebui să meargă mai mult decât este necesar în a asigura o colectare corectă a taxelor și că orice penalitate ar trebui să fie proporționate cu gravitatea faptei comise.

Având în vedere cele enunțate anterior, societatea susține că **penalitatea impusă de organele de inspecție fiscală prin considerarea ca nedeductibilă la impozitul pe profit a cheltuielii aferente facturii nr..X./2012 emisă de .X., este disproporționată în comparație cu presupusa faptă**, luând în considerare și faptul că venitul aferent facturii a fost impozitat la nivelul .X..

3. Referitor la TVA aferentă facturii nr..X./2012:

Având în vedere că situația radierii din registrul comerțului ca urmare a fuziunii nu se încadrează în niciunul dintre cazurile expres prevăzute de art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, S.C. .X. S.A. susține că autoritățile fiscale nu pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a .X. ca urmare a înregistrării radierii în registrul comerțului.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că .X. avea la dispoziție 15 zile pentru a solicita anularea înregistrării în scopuri de TVA, iar anularea înregistrării în scopuri de TVA este valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care s-a depus o astfel de solicitare, astfel că notificarea privind încetarea activității .X. ar fi putut fi înregistrată la autoritățile fiscale cel mai devreme la data la care CET

și-a încetat activitatea, adică în data de .X./2012, având în vedere că în data de .X./2012 avea personalitate juridică și posibilitatea de a desfășura fapte de comerț.

Societatea susține că în speță, codul de TVA ar fi anulat începând cu .X./2012 (prima zi a lunii următoare celei în care .X. și-a încetat activitatea), și deci codul de TVA al CET nu putea fi anulat conform prevederilor Codului Fiscal mai devreme de .X./2012, ceea ce înseamnă că la data emiterii facturii - respectiv .X./2012, codul de TVA al furnizorului era valid în sensul prevederilor legislative aplicabile pentru anularea înregistrării în scopuri de TVA.

De asemenea, societatea mai menționează că în bazele de date ale Ministerului Finanțelor Publice, .X. S.A. este luată în evidența TVA ca urmare a fuziunii începând cu data de .X./2012, și deci radierea societăților absorbite intervine ca efect al fuziunii, atât timp cât fuziunea nu devine efectivă, nici radierea societăților absorbite și implicit anularea calității de persoană impozabilă a acestora nu poate avea loc, astfel că, până la această dată toate societățile absorbite erau înregistrate în scopuri de TVA și prin urmare, la data de .X./2012, CET deținea un cod valabil de TVA.

S.C. .X. S.A. susține că având în vedere că la data de .X./2012 .X. deținea un cod valabil de TVA, iar factura nr..X. este emisă de CET în conformitate cu art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă acestei facturii.

Contestatoarea afirmă că organele de inspecție fiscală nu respectă dispozițiile legale, principiile și jurisprudența CJUE în materia TVA, respectiv **principiul neutralității** care impune ca deducerea TVA să fie permisă atât timp cât condițiile materiale sunt îndeplinite chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite condiții de formă.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că având în vedere ca .X. a colectat TVA aferent facturii prin includerea acesteia în coloana de operațiuni taxabile în jurnalul de vânzări și decont cu cota de 24% TVA, prin acceptarea colectării, dar neacceptarea deducerii se încalcă **principiul proporționalității**.

S.C. .X. S.A. susține că refuzul de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă facturii nr..X. emisă de CET este unul incorect, neavând temei legal și motivație economică.

Față de cele de mai sus, S.C. .X. S.A. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la S.C. .X. S.A., s-

a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, constatându-se următoarele:

Prin adresa nr..X./2014, Serviciul .X. din cadrul D.G.R.F.P. .X. a comunicat organelor de inspecție fiscală situațiile surprinzând diferențele de raportare existente în aplicația informatică care gestionează declarațiile informative "394".

Conform fișei de cont X ".X." SA , organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat la data de .X./2012 achiziții de energie și servicii de transport conform facturii nr..X./2012, în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei.

Potrivit informațiilor existente în Sistemul informatic al Activității de Inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. este dizolvată fără lichidare (fuziune) din data de .X./2012 și neplătitoare de TVA/scoatere din evidență ca plătiloare de TVA din data de .X./2012.

Conform adresei nr..X./2012 pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către S.C. .X. S.A., s-a constatat că, în conformitate cu Hotărârea de Guvern nr..X. publicată în Monitorul Oficial nr..X., **începând cu data de .X./2012** S.C. .X. S.A., cu număr de ordine la Registrul Comerțului .X./2012 și cod unic de înregistrare .X./2012, este succesoarea legală a S.C. .X. S.A. "*în toate drepturile și obligațiile fiecăreia dintre societățile care fuzionează*".

Prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au solicitat Oficiului Registrului Comerțului .X. transmiterea operativă a informațiilor privind starea la zi a înregistrărilor operate în Registrul Comerțului pentru S.C. .X. S.A., iar prin adresa nr..X./2014 a fost comunicat istoricul înregistrărilor operate în registru, rezultând următoarele:

- starea firmă: fuziune prin contopire radiată.

Cererea de depunere-menționare nr..X./2012, înscrisă la data de .X./2012 în baza rezoluției nr..X./2012, în care se stipulează:

- Act reorganizare: Proiect de fuziune din .X./2012;

Radiere firmă nr..X./2012, înscrisă în .X. la data de .X./2012 în baza rezoluției nr..X./2012,

- Motiv radiere: fuziune prin comasare;

- **Data radierii : .X./2012.**

Prin nota explicativă înregistrată la S.C. .X. S.A. sub nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au solicitat să se justifice achiziția de la S.C. .X. S.A., societatea absorbită de către S.C. .X. S.A., care și-a pierdut personalitatea juridică, odată cu înregistrarea în registrul comerțului de încetare a existenței, iar

prin răspunsul furnizat conform adresei din data de .X./2014, S.C. .X.S.A. a menționat că a achiziționat energie electrică de la S.C. .X. S.A. în calitate de producător, în vederea revânzării acesteia către consumatorii finali.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că **suma de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2012** emisă de S.C. .X. S.A., reprezintă **cheltuială nedeductibilă, având în vedere faptul că operatorul economic nu mai deținea calitatea de persoană juridică la data emiterii facturii, respectiv .X./2012, tranzacție comercială care nu se mai putea derula după data dizolvării conform** prevederile art.233, art.238, art.249 și art.250 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale în care sunt precizate sediul materiei privind constituirea / lichidarea / fuziunea și dizolvarea societăților comerciale și ale art.21 alin.4 lit.f) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru **TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2012** emisă de către S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă nu este deductibilă conform prevederilor art.146 alin.1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.233, art.238, art.249 și art.250 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate în anul 2012 cu cheltuieli în sumă de .X. lei, precum și la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2012,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă contestatara beneficiază de deductibilitatea acestor cheltuieli și implicit de dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care la data emiterii facturii, respectiv .X./2012, furnizorul S.C. .X. S.A. a fost radiat din Registrul Comerțului încetându-și existența ca persoană juridică, factura fiscală nemai producând efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat la data de .X./2012 achiziții de energie și servicii de transport

conform facturii nr..X./2012 emisă de către S.C. .X. S.A., în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei.

Potrivit informațiilor Sistemului informatic al Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.R.F.P. .X., s-a constatat că S.C. .X. S.A., **este dizolvată fără lichidare (fuziune) din data de .X./2012 și neplătitoare de TVA / scoatere din evidență ca plătitor de TVA din data de .X./2012.**

Conform adresei nr..X./2012, organele de inspecție fiscală au constatat că **începând cu data de .X./2012** în conformitate cu Hotărârea de Guvern nr..X., S.C. .X. S.A., cu număr de ordine la Registrul Comerțului .X./2012 și cod unic de înregistrare .X./2012, este succesoarea legală a S.C. .X. S.A. *“în toate drepturile și obligațiile fiecăreia dintre societățile care fuzionează”*.

Astfel, pentru cheltuiala înregistrată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./2012, emisă de către S.C. .X. S.A., societate radiată la data de .X./2012, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.233, 238, 249 și 250 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, în care sunt precizate sediul materiei privind constituirea/lichidarea/fuziunea și divizarea societăților comerciale.

Pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./2012, emisă de către S.C. .X. S.A., sunt incidente și prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, referitor la impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborat cu prevederile **pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004,** care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Iar conform cu **art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

coroborat cu prevederile **pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:**

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor **art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991:**

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

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative valabil întocmite care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește TVA, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Art.155 “ (5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

1. denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

coroborate cu **pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente 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 menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru deducerea TVA.

Organul de soluționare reține conform Extrasului din Monitorul Oficial, partea a IV a, nr.1158/24.03.2012 cu privire la **Proiectul de fuziune prin contopire a .X. cu societățile .X. S.A., .X. S.A. și Societatea Națională .X. S.A. prin înființarea S.C. .X. S.A.** următoarele:

La **art.2 și art.4 din Hotărârea Guvernului nr.1024/12.10.2011** privind unele măsuri de reorganizare a producătorilor de energie electrică de sub autoritatea Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri, prin înființarea Societății Comerciale .X. – S.A., se stipulează :

„Art 2. (1) Societatea Comercială .X. - S.A. se va înființa prin fuziunea Societății Comerciale .X. - S.A., Societății Comerciale .X. - S.A., Societății Comerciale .X. - S.A. și a Societății Naționale .X. - S.A.

(2) În urma procesului de fuziune, societățile comerciale .X. - S.A., .X. - S.A., .X. - S.A. și Societatea Națională .X. - S..X. își încetează existența, în condițiile legii. [...]

Art. 4 De la data înregistrării în registrul comerțului, preia toate drepturile și va fi ținut de toate obligațiile fostelor societăți comerciale supuse fuziunii și se subrogă în drepturi și obligații decurgând din raporturile juridice ale acestora cu terții, inclusiv în litigiile în curs.”

De asemenea, la pct 1.3 “Temenii și condițiile fuziunii” din același act normativ, se face precizarea “.X. va fi constituită, sub forma societății comerciale pe acțiuni, ca efect al contopirii societăților care fuzionează. În consecință, potrivit prevederilor legale la data înregistrării .X. în registrul comerțului, societățile care fuzionează vor fi radiate de la Oficiile Registrelor Comerțului unde sunt înmatriculate” ;

Totodată la pct. 3 “Alte informații” se precizează “În conformitate cu dispozițiile art.249 din Legea societăților comerciale, **Fuziunea va deveni efectivă la data înmatriculării la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. a .X. .“**

Astfel, se reține că fuziunea societăților menționate va deveni efectivă la data înmatriculării la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., iar data înmatriculării .X. este .X./2012.

De asemenea, se reține că la acea dată, societățile care fuzionează vor fi deja radiate din Registrul Comerțului.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că achiziția de energie electrică de către S.C. .X. S.A. de la S.C. .X. S.A. s-a efectuat în baza facturii de achiziție energie electrică emisă la data de **.X./2012.**

Totodată, la data de .X./2012 emitentul facturii, respectiv S.C. .X. S.A. a fost radiat din Registrul Comerțului în baza rezoluției nr..X./2012.

În ceea ce privește momentul radierii, se reține că prin radierea de la registrul comerțului, agentul economic în cauză își încetează existența ca persoană juridică, nemaiputând fi subiect de drepturi și obligații.

În atare situație, prin realizarea operațiunii de mai sus, agentul economic își pierde calitatea de contribuabil, implicit de subiect al raportului de drept fiscal.

Față de această situație, se reține că potrivit **Deciziei comerciale nr.X/2008** pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, se menționează :**“Orice persoană care are folosința drepturilor civile poate fi parte în judecată, art.41 alin.1 din Codul de procedură civilă definind, prin urmare, capacitatea**

procesuală de folosință ca fiind aptitudinea unei persoane fizice sau juridice de a avea drepturi și obligații în plan procesual.

Nu poate avea această calitate societatea comercială radiată din registrul comerțului, operațiune care are semnificația încetării existenței persoanei juridice”.

De asemenea, potrivit **Deciziei comerciale nr.X/2008** pronunțată de Inalta Curte de Casație și Justiție, s-au statuat următoarele: (...) potrivit art.1 alin.2 din Legea nr.31/1990, republicată, “*Societățile comerciale cu sediul în România sunt persoane juridice române*”. Aceasta înseamnă că după îndeplinirea formalităților de constituire, în condițiile legii, societatea comercială este “investită” cu personalitate juridică, care implică anumite consecințe juridice. Printre efectele personalității juridice se înscrie și dreptul societății de a sta în justiție ca reclamantă sau pârâtă. **Acest drept subzistă până la data radierii societății din registrul comerțului, acesta fiind în realitate și momentul încetării existenței sale ca persoană juridică.** (...) Din acest moment menționata societate nu mai beneficiază de capacitatea de a avea și de a-și exercita drepturile și obligațiile, sau altfel spus, nu mai subzistă ca subiect de drept și nici nu mai are îndreptățirea legală de a fi parte în proces, întrucât este lipsită de *legitimatio ad causam*”.

În acest context general, rezultă că persoana juridică radiată nu mai poate fi subiect al raportului juridic fiscal cu toate consecințele ce derivă de aici.

Față de cele de mai sus, nu pot fi reținute afirmațiile societății conform cărora: “*înregistrarea la registrul comerțului a fuziunii și respectiv a radierii societăților absorbite, intervine pe parcursul unei zile, la o anumită oră din intervalul orar de funcționare a ORC (programul de lucru fiind 8:00 - 16:00)*”.

Mai mult, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât soluționarea solicitării cererii de mențiuni nr.X în data de X/2012, s-a efectuat cu data de .X./2012, când devine opozabilă, în conformitate cu prevederile **art.(5) și art.26 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului**, care stipulează:

Art.5 “ *Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului [...]*” ,

Art.26 “(1) *Data înregistrării în registrul comerțului este data la care înregistrarea a fost efectiv operată în acest registru*”,

iar potrivit **art.237 alin.(9) din Legea nr.31/1990** privind societățile comerciale:

“(9) *Încheierea de radiere se înregistrează în registrul comerțului, se comunică persoanei juridice la sediul social, Agenției Naționale de Administrare Fiscală și direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pe cale electronică, și se afișează pe pagina de Internet a Oficiului*

Național al Registrului Comerțului și la sediul oficiului registrului comerțului de pe lângă tribunal, în raza căruia societatea își are înregistrat sediul”.

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit cărora factura emisă de S.C. .X. S.A. deține calitatea de document justificativ și astfel : *“nu îi sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației* întrucât achiziția de energie electrică de la S.C. .X. S.A. s-a efectuat în baza facturii nr..X./2012 **emisă în data de .X./2012 când S.C. .X. S.A. este radiată din registrul societăților comerciale**, astfel că pentru cheltuiala înregistrată în sumă de .X. lei aferentă acestei facturi sunt incidente prevederilor art 21 alin (4) lit f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru același motiv este irelevantă și data anulării codului de TVA, întrucât, așa cum s-a reținut achiziția de energie electrică de la S.C. .X. S.A. s-a efectuat la data la care furnizorul este radiat din registrul societăților comerciale.

Astfel, întrucât factura nr..X./2012 a fost emisă cu data la care persoana juridică și-a încetat existența, fiind radiată, aceasta nu mai produce efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care cheltuiala și TVA aferentă nu pot fi deduse.

Pentru energia electrică consumată până la o dată precedentă radierii, respectiv până la data de .X./2012 (data înregistrării cererii de mențiuni cu radierea S.C. .X. S.A., concomitent cu înregistrarea societății noi, S.C. .X. S.A.) se putea emite factura cu consumul până la această dată cu datele de identificare ale S.C. .X. S.A., iar după data de .X./2012, consumul de energie electrică putea fi facturat cu datele de identificare ale S.C. .X. S.A., respectiv de la data de .X./2012, data înregistrării ca plătitor de TVA.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a principiului neutralității, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în speță organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că S.C. .X. S.A. și-a încetat existența, respectiv nu mai era persoană impozabilă la data emiterii facturii. Or, dreptul de deducere a TVA se exercită numai de către persoana impozabilă înregistrată în scopul de TVA. Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, susținerile contestatoarei din cuprinsul contestației în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate în perioada verificată cu suma de .X. lei, provenită din factura nr. .X./2012, precum și TVA în sumă de .X. lei, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru obligațiile fiscale principale, conform principiului de drept „**accessorium sequitur principale**” și ținând cont de faptul că societatea nu aduce argumente și nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește numărul de zile și al cotei aplicate, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia: „*organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de principiile de drept prevăzute de legislația Uniunii Europene, respectiv principiul proporționalității [...] penalitatea impusă de organele de inspecție este disproporționată în comparație cu presupusa faptă*”, organul de soluționare a contestației, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât** legea fiscală nu condiționează calcularea accesoriilor în raport de gravitatea faptei, ci raportat la data scadenței obligațiilor fiscale principale și la cota aplicabilă.

În concluzie, argumentele societății referitoare la încălcarea de către organul fiscal a principiilor reglementate de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.**

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 privind măsura de diminuare a pierderii fiscale la data de .X./2012 cu suma de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL