

DECIZIA NR.412

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresele inregistrate la D.G.R.F.P. cu privire la contestatiile formulate de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala si anume contestatia priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar .

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere precum si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere;
- penalitati de nedeclarare;

Contestatia impotriva Deciziei de impunere a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societatii, prin remiterea acestuia contribuabilului sub semnatura iar contestatia a fost depusa inregistrata la A.J.F.P., conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare a fost depusa in termenul legal avand in vedere ca actele administrative fiscale au fost comunicate societatii, prin remiterea acestora contribuabilului sub semnatura iar contestatia a fost depusa in data de.., inregistrata la A.J.F.P., conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie pentru fiecare act administrative fiscal emis de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. , in conformitate cu prevederile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

“În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se

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

influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.

urmează să se conexeze dosarele contestațiilor cu privire la obligațiile fiscale principale reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare .

Constatând că în speta sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestații 2 este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de Societatea X.

I.Prin contestația înregistrată la A.J.F.P., Societatea X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și solicită anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligațiile fiscale reprezentând TVA, care se compun din:

- TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de Societatea C;
- TVA stabilită suplimentar asupra vânzării a două terenuri către persoana afiliată;

1.Referitor la serviciile de consultanță facturate de Societatea C, societatea contestată prezintă în susținerea contestației următoarele argumente:

Arată că între Societatea X și Societatea C a fost încheiat Contractul de administrare/management într-un moment în care Societatea X înregistrează al treilea an financiar în scădere de la data punerii în funcțiune a parcului fotovoltaic.

Toate premisele legislative care au fost avute în vedere în anul 2012 la întocmirea planului de afaceri al proiectului Centrala electrică fotovoltaică nu mai erau valabile deoarece Autoritatea de Reglementare în Domeniul Energiei a adoptat succesiv o serie de ordine care au limitat posibilitatea de tranzacționare a energiei electrice și a certificatelor verzi astfel încât, Societatea X se află în punctul de a nu mai avea posibilitatea valorificării producției de energie electrică și a certificatelor verzi aferente.La momentul respectiv, asociații X au apreciat că este necesar un efort suplimentar pentru managerierea societății și au agreeat încheierea Contractului de administrare/management cu societatea C, la o valoare lunară de ...euro plus TVA;

Societatea contestată arată că serviciile de management achiziționate de la Societatea C au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile și taxabile deoarece urmarea acestor servicii au fost identificate noi soluții de valorificare a energiei electrice și a certificatelor verzi, fiind încheiate contracte noi care au determinat în anii următori creșterea cifrei de afaceri; în anul 2017 urmarea prestării acestor servicii de management a fost identificată o nouă direcție de dezvoltare a afacerii societății, în sensul negocierii în principiu cu Societatea P a unui contract de închiriere pentru un spațiu comercial de cca 400 mp utili pe care societatea X urma să-l edifice pe terenul aflat în proprietate.

Astfel, societatea contestatara considera ca in speta sunt indeplinite conditiile prevazute de pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vederea justificarii achizitiei de servicii; Considera ca afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia serviciile facturate de societatea C se suprapun cu cele facturate de catre prestatorii de servicii in domeniu, este total gresita.

Arata ca:

-E este una din societatile licentiate ANRE care sunt responsabile cu echilibrarea sistemului energetic iar X in calitate de detinator de licenta de productie a energiei electrice avea obligatia de a-si delega catre o astfel de societate responsabilitatea echilibrarii.

- M este o societate care are angajati detinatori de autorizatie ANRE pentru prestarea serviciilor tehnice de realizare instalatii electrice, verificare, intretinere periodica si reparatii pentru echipamente si instalatii de productie a energiei electrice: incheierea contractului cu o astfel de societate a fost conditie impusa de ANRE pentru obtinerea Licentei de productie a energiei electrice;

- Y este o societate specializata pentru a desfasura activitati de proiectare, instalare, modificare sau intretinere a sistemelor de alarma impotriva efracției si/sau servicii privind sistemele de securizare, licentiate de IPJ.

Astfel, considera ca serviciile facturate de Societatea C nu se suprapun cu cele facturate de catre partenerii mai sus enumerate.

Totodata, societatea contestatara arata ca mandatul de administrator, conform actului constitutive si hotararilor asociatilor este unul cu titlu gratuit iar serviciile de management achizitionate de la societatea C in anul 2017 exced atributiilor administratorilor societatilor comerciale prevazute de Legea societatilor nr.31/1990, republicata.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara considera ca are drept de deducere a TVA aferente serviciilor prestate de Societatea C.

2.Referitor la stabilirea suplimentara a TVA urmare ajustarii pretului de transfer al terenului de constructii identificat cu nr..., prin determinarea unei alte valori de piata alta decat cea stabilita de catre evaluatorul autorizat, membru acreditat ANEVAR, prin Raportul de evaluare, societatea contestatara arata ca:

“Datele considerate eronate de catre organele de inspectie fiscala ”nu au fost puse la dispozitia evaluatorului de catre societate, acestea au fost rezultatul documentarii evaluatorului atat prin solicitarea de acte referitoare la obiectul evaluarii cat si prin cele doua inspectii realizate la fata locului, documentare impusa de Standardul ANEVAR 2018-Ghid de evaluare a GEV 630-Evaluarea bunurilor imobile , capitolul Culegerea datelor si descrierea proprietatii imobiliare.

Societatea contestatara considera ca prin reincadrarea suprafetei de teren cu valoare zero in teren cu valoare economica (valoare determinata de evaluator) respectiv a suprafetei de .. mp , zona de retragere , in teren pentru care nu exista restrictii , organele de inspectie fiscala si-au depasit limitele si competentele incalcand astfel prevederile art.6 referitoare la exercitarea dreptului de apreciere din Codul de procedura fiscala.Sustine ca Raportul de evaluare este realizat in concordanta cu reglementarile Standardelor de evaluare a bunurilor 2018 , valoarea imobilelor fiind determinata in conformitate cu standardele aplicabile pentru stabilirea valorii de piata iar acest raport nu poate fi contestat decat de catre o persoana autorizata in domeniu.

Societatea contestatara sustine ca si-a insusit valoarea de piata a acestui teren stabilita de evaluator, valabila la data de referinta a evaluarii , motiv pentru care contesta partial suma stabilita de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste modul de calcul al TVA , societatea contestatara invoca in sustinere dispozitiile art.286 alin.1, lit.e) pct.1din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.36 lit.b) din H.G. nr.1/2016 dat in aplicarea art.291 din Legea nr.227/2015 , pe motiv ca prin Contractul de vanzare-cumparare partile au convenit un pret de livrare al imobilelor care include TVA.

Astfel , aprecieaza ca stabilirea TVA suplimentara urmare ajustarii de catre organele de inspectie fiscala a valorii terenului peste valoarea stabilita de evaluatorul autorizat pentru care s-a aplicat cota standard de TVA asupra acestei valori, este netemeinica si nelegala.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere precum si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare si solicita anularea obligatiilor fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere;
- penalitati de nedeclarare;

In sustinerea contestatiei , societatea contestatara arata ca a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice prin care a solicitat anularea actului administrativ fiscal cu privire la obligatiile fiscale.

Avand in vedere motivele invocate cu privire la nelegalitatea obligatiilor fiscale principale stabilite prin acest act administrativ fiscal, societatea contestatara solicita si anularea obligatiilor fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, dobanzi si penalitati de intarziere aferente obligatiilor fiscale principale contestate; invoca in sustinere principiul de drept potrivit caruia"accessorium sequitur principale"

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala, pe perioada 01.12.2013-30.09.2019, au stabilit TVA suplimentara de plata ; pe perioada 01.03.2016-30.06.2019 lei organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA, au stabilit suplimentar TVA si au stabilit de plata TVA.

Societatea X contesta partial actul administrativ si anume contesta obligatiile fiscale, stabilite de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.03.2016-30.06.2019, care se compun din:

- TVA aferenta serviciilor de consultanta facturate de Societatea C;
- TVA stabilita suplimentar asupra vanzarii a doua terenuri catre persoana afiliata;

1.Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , cu privire la TVA stabilita suplimentar , rezulta :

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

În ianuarie 2017 - decembrie 2017 societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila achiziții servicii administrare si management, pentru care a dedus TVA în baza facturilor emise de societatea afiliata C.

Serviciile de management si administrare au fost facturate in baza contractului de administrare/management încheiat între cele doua societăți afiliate X reprezentata de administrator si C, în calitate de administrator, reprezentata de acelasi administrator.

Din analiza contractului mai sus menționat, s-au constatat urmatoarele:

-societatea X încredințează administratorului organizarea, conducerea si gestionarea activitatii sale, pe baza obiectivelor de performanta stabilite între parti, în schimbul unui onorariu, potrivit celor convenite în contract; persoana desemnata de administratorul C sa indeplineasca obligațiile stabilite in contract este dl.R administrator al X ;

-onorariul lunar este de..euro (plus TVA) pentru administrarea afacerilor societății X;

-obligațiile administratorului C sunt sa aduca la îndeplinire obiectivele de performanta stabilite de asociați, scop in care dispune următoarele prerogative: concepe si aplica strategii si politici de dezvoltare a societății, reprezintă societatea în relațiile cu terti, incheie acte juridice in numele si pe seama societății, cu excepția celor pentru care potrivit legii, este necesara aprobarea Adunării Generale;alte prerogative încredințate de AGA;

-durata contractului este de 2 ani.

În timpul controlului, societatea contestatara a prezentat organelor de inspectie fiscala rapoartele lunare aferente facturilor emise in baza contractului de administrare/management, din care rezulta ca C a prestat urmatoarele servicii:

Ianuarie 2017:

-monitorizare producție CEF;
-verificare parametrii tehnici panouri solare si invertoare CEF;
-preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
-comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
-emitere facturi conform contracte încheiatecu R;
-inițiere negociere cu R in vederea prelungirii contractelor de vanzare-cumparare si certificate verzi;
-raportări ANRE
-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii.

Februarie 2017:

-monitorizare producție CEF;
-verificare parametrii tehnici panouri solare si invertoare CEF;
-preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
-comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
-emitere facturi conform contracte incheiate cu R;
-inițiere negociere cu R în vederea prelungirii contractelor de vanzare-cumparare si certificate verzi;
-raportări ANRE;
-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii;

- obținere autorizație construire „copertina structura lemn”;
- inițiere operațiuni de dezmembrare a terenului proprietatea societății în vederea eficientizării valorificării acestuia.

Martie 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- inițiere negocieri cu alți furnizori mari din piața in vederea încheierii unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;
- monitorizare decontări lunare cu C;
- raportări ANRE
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii;
- contracte lucrări execuție „copertina structura lemn”;
- formulare obiecțiuni la raportul de expertiza depus la dosarul aflat pe rolul Judecătorei, in care societatea are calitatea de parata;

Aprilie 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- continuare negocieri cu alți furnizori mari din piața in vederea încheierii unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;
- încheiere act adițional 2 la contractul cu C ;
- negociere convenție - vecin teren proprietatea societății - reglementare canal colectare ape pluviale;
- monitorizare decontări lunare dezechilibre;
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii.
- promovare actiune in instanța restituire taxa auto si solicitare restituire taxa de timbru.

Mai 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- Comunicare informații producție lunara către OTS în vederea emiterii de certificate verzi;
- continuare negocieri cu alți furnizori mari din piața in vederea încheierii unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;
- intocmire declarații R referitoare la cantitatea de energie si eticheta de energie pentru producția aferenta anului 2016 livrata in rețea;
- monitorizare decontări lunare dezechilibre cu C;
- raportări ANRE - formular tip;
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plati salarii, furnizori, prestatori servicii;

Iunie 2017:

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

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- continuare negocieri cu alți furnizori mari din piața in vederea încheierii unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;
- încheiere contract cu R privind vanzarea de certificate verzi - cantitate fixa;
- întocmire formulare INSSA statistica referitoare la resursele energetice si utilizarea acestora în 2016;
- monitorizare decontări lunare dezechilibre cu C;
- raportări ANRE - formular tip
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii.

Iulie 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- finalizare negocieri cu N si încheierea unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;
- notificări OPECOM si ANRE privind încheierea contractelor cu N
- formulare cerere T alocare cod EIC;
- monitorizare decontări lunare dezechilibre cu C ;
- raportări ANRE - formular tip;
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii.

August 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- incheiere convenție cu N privind preluarea dezechilibrelor din piața de echilibrare;
- incredintare mandat către N privind comunicarea datelor conform ordin ANRE la T in numele Societății;
- raportări ANRE - formular tip;
- monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii;

Septembrie 2017:

- monitorizare producție CEF;
- verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
- preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
- comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
- identificarea cailor de optimizare a sistemelor de securitate ale CEF;
- raportări ANRE - formular tip;

-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii;

Octombrie 2017:

-monitorizare producție CEF;
-verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
-preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
-comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
-încheierea unui contract de prestări servicii "service si întreținere sistem de securitate" ale CEF;
-raportări ANRE - formular tip;
-raportare T - Putere instalata CEF pe 2018;
-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăti salarii, furnizori, prestatori servicii;

Noiembrie 2017:

-monitorizare producție CEF;
-verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
-preluare date PV comunicat lunar de SDEE ;
-comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
-incheierea unui contract de prestări servicii "service si întreținere sistem de securitate" ale CEF;
-comunicări OPECOM - confirmare de incasare CV;
-raportări ANRE - formular tip;
-raportare T - Putere instalata CEF pe 2018;
-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii.

Decembrie 2017:

-monitorizare producție CEF;
-verificare parametri tehnici panouri solare si invertoare CEF;
-preluare date PV comunicat lunar de SDEE;
-Comunicare informații producție lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;
-comunicări OPECOM - confirmare de încasare CV;
-raportări ANRE - formular tip;
-raportare T - Putere instalata CEF pe 2018;
-monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăti salarii, furnizori, prestatori servicii.

Din consultarea bazei de date FISCNET si din analiza Actelor constitutive ale X rezulta ca, incepand cu anul 2015, societatea are ca si acționar majoritar (70% din cotele sociale) si administrator pe domnul R.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , pentru realizarea obiectului de activitate, X încheie contracte cu societăți specializate in domeniul producției si vanzarii de energie electrica si certificate verzi (anexa nr. 4 la RIF), după cum urmeaza:

1.Contractul de prestări servicii cu Societatea C, avand ca obiect prestarea serviciului de reprezentare ca parte responsabila de echilibrarea către participantul la Piața de Echilibre.

Conform contractului prestatorul C, are obligația de a efectua serviciile prevăzute în anexa I, respectiv schimb de date al C cu:

- operatorul de măsurare OMEPA pentru vizualizarea valorilor măsurate ale Producției agreeate, a fiecărui Producator și Consumului agreeat, al fiecărui Furnizor și Operator de Rețea pentru care C și-a asumat responsabilitatea echilibrării,

- operatorii de rețea pentru zona de licența proprie, pentru primirea valorilor măsurate,

- prestatorul are obligația transmiterii către membrii PRE a valorilor notificate orar pe platforma OPE și a celor măsurate descărcate de pe platforma OMEPA în vederea verificării;

- C primește, verifică și validează facturile, conform Notei de Decontare și a facturilor aferente OD, cuprinzând toate sumele de plătit sau de primit pentru Dezechilibre;

- prestatorul calculează tariful de prestare a serviciului ca Parte Responsabilă cu Echilibrarea către toți participanții la Piața de Echilibrare;

- prestatorul are obligația de a asigura resursele umane, materiale, instalații, echipamente și dotare de comunicație informatică, fie de natură provizorie, fie definitive necesare pentru derularea contractului, în măsură în care necesitatea asigurării acestora este prevăzută în contract sau se poate deduce în mod rezonabil din contract;

- prestatorul este pe deplin responsabil pentru prestarea serviciilor și de siguranța tuturor operațiunilor efectuate;

- sa transmită Beneficiarului X, note de informare privind calculul dezechilibrelor Beneficiarului în maximum 5 zile de la primirea Notelor de Decontare emise de către OPECOM;

- pe baza Notelor de informare emise de către C și decontării efectuate la nivel PRE, Beneficiarul va emite facturi către prestator pentru valoarea dezechilibrului pozitiv calculat la prețului de excedent în baza regulilor interne de decontare existente;

- facturile de regularizare se vor emite de către Beneficiar conform prevederilor actuale ale Codului Comercial al Pieței Agro de Energie Electrică și regulilor interne de decontare existente în cadrul C, numai în cazul în care OPCOM va reface decontările conform prevederilor Ordinului nr. 115/2014 pentru aprobarea Regulilor privind decontarea lunară a obligațiilor de plată în piața de echilibrare și a dezechilibrelor părților responsabile cu echilibrarea;

- prestarea serviciilor de către C se consideră conformă și implică plata tarifului corespunzător prestării serviciilor, atata timp cât costul generat de dezechilibrul net în cazul participării la Piața de Echilibrare este mai mare decât costul generat de dezechilibru în cazul participării la Piața de Echilibrare în cadrul C. Cele două costuri sunt evidențiate în Notele de informare emise de C la decontarea finală.

Având în vedere contractul încheiat cu C, societatea contestată aduce la cunoștința clienților săi faptul că delegea responsabilitățile echilibrării către această societate, prin încheierea de convenții, sau anexe la contracte.

2. Contractul de servicii instalații electrice încheiat cu M, pe o perioadă nedeterminată, având ca obiect prestarea serviciilor de verificare, întreținere periodică și reparații pentru echipamente și instalații de producere a energiei electrice de la punctul de lucru al beneficiarului.

Conform contractului prestatorul M are următoarele obligații:

- asigura lucrări de servicii pe toată perioada de valabilitate a contractului în conformitate cu instrucțiunile tehnice ale producătorilor echipamentelor;

- presteaza servicii de mentenanta la centrala electrica fotovoltaica, conform unui program stabilit de comun acord, la solicitarea beneficiarului;
- asigura la solicitarea expresa a beneficiarului, scrisa sau telefonica, intervențiile in afara programului de întreținere periodica;
- asigura instruirea personalului beneficiarului pentru buna exploatare si funcționare a echipamentelor si instalațiilor;
- asigura echipamentul de protecție si transportul personalului propriu la locul efectuării operațiilor de întreținere.

3.Contractul de prestări servicii "service si întreținere a sistemelor de securitate" încheiat cu Y , pe o perioada nedeterminata, avand ca obiect efectuarea verificărilor (reviziilor) tehnice trimestriale ale sistemelor de alarmare antiefracție si supraveghere video.

Conform contractului prestatorul Y are urmatoarele responsabilitati:

- Verificarea tensiunilor de alimentare;
- Verificarea modului de incarcare a acumulatorilor
- Verificarea detectorilor de prezenta prin simularea de alarma, curatarea contactelor, ștergerea depunerilor de praf;
- Simularea de alarme utilizandu-se butoane de agresiune;
- Verificarea sistemelor prin probe practice repetate;
- Verificarea modului de operare de la panoul de efracție;
- Verificarea funcționarii sistemelor In situația căderii alimentarii din rețeaua de 220V;
- Verificarea circuitelor video;
- Verificarea functionarii DVR-urilor;
- Verificarea surselor complementare;
- Verificarea sistemului audio-video pe circuit TV;
- Altele in funcție de problemele care apar pe parcursul exploatării.

Urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca:

-serviciile facturate de societatea afiliata C către X se suprapun cu cele facturate de către partenerii neafiliati, acestea din urma acoperind întreaga arie a serviciilor uzuale necesare unei societăți care desfasoara activitate de producție energie electrica si anume:

-prestatorul C efectueaza serviciile reprezentând schimbul de date atat cu operatorul de măsurare OMEPA pentru vizualizarea valorilor măsurate ale producției agreate, cat si cu operatorii de rețea pentru zona de licența proprie, pentru primirea valorilor măsurate;

-prestatorul C are obligația de a asigura resursele umane, materiale, instalații, echipamente si dotare de comunicație informatica, fie de natura provizorie, fie definitive necesare pentru derularea contractului, in măsura in care necesitatea asigurării acestora este prevăzută în contract sau se poate deduce în mod rezonabil din contract;

-prestatorul C calculează tariful de prestare a serviciului ca Parte Responsabila cu Echilibrarea către toti participanții la Piata de Echilibrare;

-prestatorul C transmite Beneficiarului X Note de informare privind calculul dezechilibrelor Beneficiarului in maxim 5 zile de la primirea Notelor de decontare emise de către OPECOM;

- M asigura lucrările de service pe toata perioada de valabilitate a contractului in conformitate cu instrucțiunile tehnice ale producătorilor echipamentelor;

- M prestează servicii de mentenanta a centralei electrice fotovoltaice, conform unui program stabilit de comun acord, la solicitarea beneficiarului;

- Y efectuează verificarea (revizia) tehnica a sistemelor de alarmare antiefracție și supraveghere video.

2. Serviciile facturate de către persoana afiliată C reprezentată prin R în calitate de administrator și unic salariat coincid cu atribuțiile administratorului societății verificate R, asumate prin actul constitutiv (să reprezinte societatea în relațiile cu terțe persoane, să acționeze în scopul realizării obiectului de activitate al societății, să administreze afacerile de zi cu zi ale societății, să reprezinte societatea în fața tertelor persoane, semnând orice document necesar și, în general).

3. Referitor la deplasările domnului R în vederea negocierii contractelor, prezentate în rapoartele lunare aferente facturilor emise de C, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X a întocmit foi de parcurs în perioada anului 2017, pentru auto aflat în proprietate, justificând consumul de combustibil înregistrat în evidența contabilă, pentru deplasări în interesul societății contestată, la partenerii ANRE, SDDE, R.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate de către persoana afiliată C nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și taxabile, neavând la bază obiect și necesitate economică și administrativă.

Astfel ca, în temeiul prevederilor art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate taxa pe valoarea înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de persoana afiliată C.

2. Referitor la TVA aferentă vânzării de imobile, contestată de societatea X, din Raportul de inspecție fiscală, rezultă:

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X, în baza facturii a vândut către persoana afiliată R:

- teren construcții la prețul unitar de ..lei/mp, valoarea de ..lei, pentru care colectează TVA în cota standard de 19%, respectiv suma de ..lei;

- teren construcții la prețul unitar de ..lei/mp, valoare de ..lei, pentru care colectează TVA în cota standard de 19%, respectiv suma de ...lei;

- copertina structura lemn la prețul de ...lei, pentru care colectează TVA în cota standard de 19%, respectiv suma de ..lei.

Vanzarea imobilelor s-a efectuat în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat de notarul public încheiat între Societatea X în calitate de vânzător și persoana fizică afiliată R în calitate de cumpărător (asociat și administrator al societății vânzătoare).

Obiectul contractului îl reprezintă vânzarea întregului imobil construcții și teren, construcțiile fiind compuse din copertina structura lemn -2 depozite și întreg imobilul teren curți construcții.

Prețul vânzării este de ...lei cu TVA inclus (cota de 19%), care s-a achitat prin compensarea obligației de plată pe care vânzătoarea o are față de cumpărător, conform notei contabile.

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că în timpul controlului societatea contestată a solicitat suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării evaluării imobilului care a făcut obiectul contractului de vânzare, suspendare aprobată prin Decizia de suspendare.

În baza prevederilor art. 286 alin. (1) lit. e) și alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru livrarea de bunuri pentru

care beneficiarul este o persoana afiliata, baza de impozitare este considerata valoarea de piata.

Organele de inspectie fiscala, în vederea ajustarii/estimarii preturilor de transfer, pentru a reflecta preţul de piata al bunurilor la valoarea configurata de tendinţa centrala a pieţei, conform prevederilor art. 9 din Ordinul 442 din 2016 apreciaza ca tendinţa centrala a pieţei va fi stabilita prin utilizarea mediei aritmetice a indicatorilor furnizaţi de 3 societati sau a tranzacţiilor comparabile identificate.

Astfel in baza prevederilor art. 55 alin. (2) lit a) din Legea nr. 207/2015 organele de control au înaintat operatorilor ce desfasora activitati de agenţii imobiliare solicitarea de informaţii privind preturile de piata practicate pentru imobile cu caracteristici similare celor care fac obiectul vanzarii către persoana afiliata R.

Urmare adreselor transmise, agenţiile imobiliare au furnizat preturile de piata practicate în anul 2018-2019 pentru imobile tip teren din intravilanul .

Societatea contestatara nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala raportul de evaluare a imobilelor vandute pana la data de 15.11.2019, solicitata prin adresa de suspendare, astfel ca acestea prin adresa, in temeiul art. 55 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, solicita transmiterea raportului de evaluare.

Intrucât societatea contestatara nu a prezentat raportul de evaluare, s-a dispus reluarea inspecţiei fiscale, organele de control procedând la ajustarea/estimarea preturilor de transfer, pentru a reflecta preţul de piata al imobilelor, conform prevederilor art. 9 din Ordinul 442 din 2016, in baza preturilor estimative transmise de cele trei agenţii imobiliare.

Urmare discuţiei finale societatea a formulat punctul de vedere înregistrat la AJFP -Inspectie fiscala si a anexat si Raportul de evaluare întocmit de către evaluator autorizat, avand ca obiect terenurile comercializate de societatea contestatara catre persoana afiliata R(asociatul societăţii cu o cota de participare de 70 %).

Din cuprinsul raportului de evaluare prezentat, rezulta următoarele :

-valoarea de piata totala a terenurilor este de ..eur, echivalentul a ...lei.

Terenul cu numar cadastral... este afectat de următoarele restricţii de construire/zona neconstruibile:

- zona de protecţie SRM aferenta regulatorului de gaz existent amplasat in partea estica a proprietăţii;
- zona taluzului de pamant amplasat pe imobil cu diferenţa de nivel in partea superioara de circa 7,6-8,3 m;
- drum de acces pentru parcelele (in CF este notata servitute de trecere cu titlu gratuit asupra imobilului);
- zona de retragere de la panta taluzului;
- zona edificabila a terenului.

Terenul cu număr cadastral ...este afectat de o zona utilizabila pentru acces, o zona de protecţie aferenta conductei de gaz fiind în fapt un teren terasat pe 3 nivele, zona edificabila.

Printre documentele pe care evaluatorul le-a avut in vedere la întocmirea raportului de evaluare si la stabilirea valorii de piata se regăsesc :

-planul de urbanism general al localităţii, regulamentul de urbanism al localităţii aferent PUG, HCL al comunei si Certificatul de urbanism. Conform acestor documente, terenurile se incadreaza in zona de urbanism 12 (zona unităţilor de industrie si servicii) a localitatii;

-plan situaţie scara 1:1000 întocmit de către expert topo;

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

-studiu geotehnic întocmit de către societate în domeniu.

La stabilirea valorii de piață a terenurilor evaluate, evaluatorul a reținut următoarele :

1. În ceea ce privește terenul cu nr. Cadastral.. în suprafața de..:

-zona taluzului și zona utilizată ca și drum de acces pentru parcelele cu numerele cadastrale nu aduc aport valoric terenului. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafeței de teren aferente subiectului care nu aduce aport valoric (taluz, drum) în total suprafața teren subiect și s-a efectuat ajustare;

-pentru zona de retragere față de taluz (10 m de la panta) și zona de protecție SRM, cea mai bună utilizare este plantarea unei livezi fapt ce ar conduce la o stabilizare a solului. Pentru zona de protecție și zona de retragere față de taluz, evaluatorul a determinat un preț de 5,6 euro, determinat pe baza analizelor comparabilelor. Marimea ajustării s-a determinat ca diferența valorică aferentă acestei zone, împartită la suprafața subiectului;

Astfel, suma ajustărilor cu (-) este de circa 6 euro/mp, rezultând astfel prețul de piață/mp de .. euro. Valoarea suprafeței, este de ..eur, echivalentul a ..lei.

În ceea ce privește terenul cu nr. cadastral ... în suprafața de ..mp:

-Valorile comparabile avute în vedere sunt: ..

-Pentru terenurile pentru care există doar oferta, prețul a fost diminuat cu 20 %, rezultând un preț de .. euro/mp ;

-Prețul mai sus determinat a fost diminuat, din punct de vedere al localizării apreciate inferioare, comparativ cu terenurile care au servit baza de comparație respectiv cu 6 euro/mp(pentru primul teren), cu 6 euro/mp(pentru al doilea teren), cu 6 euro/mp(pentru al treilea teren), cu 0 euro/mp(pentru al patrulea teren);

-De asemenea evaluatorul a făcut ajustări, în sensul diminuării pretului/mp, astfel:

-ținând cont de caile de acces : cu 2 euro/mp(29% pentru primul teren, care are 2 cai de acces), cu 1 euro/mp(20 % pentru al doilea teren, care are acces drum asfaltat), cu 1 euro/mp(pentru al treilea teren, care are acces drum asfaltat), cu 0 euro/mp (pentru al patrulea teren care are acces drum de pământ la fel ca și terenul evaluat);

- ținând cont de topografie/relief, terenul evaluat apreciat ca fiind terasat: cu 3 euro/mp(23% pentru primul teren, care are panta ușoară), cu 3 euro/mp(25 % pentru al doilea teren, care este teren plan), cu 3 euro/mp(25 % pentru al treilea teren, care are panta ușoară), cu 2 euro/mp(53 % pentru al patrulea teren care este teren plan);

A rezultat astfel un preț de piață/mp mai mic decât cea prevăzută în contractul de vânzare cumpărare încheiat între persoanele afiliate.

Având în vedere concluziile din raportul de evaluare, mai sus menționate, în baza cărora evaluatorul a stabilit valoarea de piață a terenurilor evaluate, organele de inspecție fiscală au apreciat ca nefiind conforme în întregime cu starea de fapt, următoarele:

1 .Studiul geo în baza căruia evaluatorul ajustează în minus valoarea terenului cu nr. Cadastral., indică ca și direcție de retragere 10 m de la umărul taluzului în direcția nord respectiv nord-vest (pe suprafața de teren care rămâne în proprietatea societății) și nu la baza pantei, de altfel această suprafața de teren la baza taluzului nefiind restricționată în niciun fel, mai mult existând o construcție pe parte din această zonă.

2.Urmare răspunsului la solicitarea de informații transmisă expertului topo, care a întocmit studiul geo avut în vedere de expertul evaluator, organele de inspecție fiscală

au retinut , cu privire la zona de retragere de 10 m de la panta, ca aceasta zona a fost determinata la cererea beneficiarului.

3.Deși zona taluzului in fapt este zona împădurită, evaluatorul retine ca aceasta nu aduce aport valoric terenului, insa totodată acesta atribuie in cuprinsul raportului de evaluare un preț de 5,6 Euro/mp zonelor pretabile la înființarea de livezi (zona de retragere si zona SRM).

4.Nu este conform cu principiile pieței libere si realitatii economice a se atribui valoare 0 lei unui teren, asa cum expertul a considerat zona de acces, întrucât pentru aceasta suprafața de teren se transfera dreptul de proprietate cumpărătorului persoana afiliata Rusu Augustin, fiind înscris in cartea funciara doar dreptul de trecere acordat societății.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind neconforme cu starea de fapt concluziile expertului cu privire la :

-dreptul de trecere cu titlu gratuit, conform art. 617 Cod civil asupra imobilului înscris in CF pentru care s-a solicitat înscrierea in cartea funciara doar cu ocazia încheierii contractului de vanzare-cumparare; drumul de acces nu poate fi considerat ca nu aduce aport valoric terenului, in situația in care evaluarea s-ar fi făcut anterior intocmirii contractului de vanzare-cumparare;

-zona taluzului este o zona împădurită, aspect care rezulta atat din cercetarea la fata locului cat si din consultarea imaginilor din satelit.

Având in vedere ca in cuprinsul raportului de evaluare, zona de retragere de la taluz (10 m de la panta) cat si zona de protecție SRM au fost evaluate de către expert la un preț de 5,6 euro/mp pe considerentul ca cea mai buna utilizare este plantarea unei livezi fapt ce ar conduce la o stabilizare a solului, organele de inspectie fiscala considera concluzia expertului ca zona taluzului nu ar putea aduce aport valoric terenului, ca fiind eronata.

Din analiza informațiilor înscrise in studiul geotehnic întocmit de Societatea referitoare la "Siguranța stabilitatii taluzului " respectiv " Recomandări geotehnice pentru fundare " organele de inspectie fiscala au retinut ca:

-daca va fi vorba de o alunecare, aceasta este de așteptat sa se întâmple relativ brusc si intr-o maniera ce descrie alunecări de pe suprafete în forma de arc de cerc. Din cauza valorilor dispersate ale proprietăților solului si a geometriei oarecum diferita, punctul de rupere a suprafetei alunecării va putea fi chiar si la 5 m de umărul actual al taluzului. După o astfel de alunecare, urmeaza in general o anumita perioada de stabilitate. Pe termen mediu si lung nu pot fi excluse alunecări consecutive si mutarea înspre nord a umarului taluzului odata cu îndulcirea pantei;

-stabilitatea taluzului abrupt din sudul amplasamentului nu este garantata cu suficienta siguranța,de aceea se recomanda, ca pentru fundarea ansamblului fotovoltaic sa fie respectata o distanta de cel putin 5 m (mai bine 10 m) de la umărul taluzului in direcția nord, respectiv nord-vest;

-referirile la zona de taluz si zona de retragere de la panta taluzului din raportul de evaluare au la baza documentul " Plan situație scara 1:1000 întocmit de către expert topo".

Din analiza acestui document, organul de inspecție fiscala retine ca zona de retragere de 10 m de la panta taluzului este in direcția opusa fata de cea menționata in " studiul geotehnic întocmit de Societatea " (direcția nord, respectiv nord-vest). Astfel, zona de retragere de la panta taluzului din " Plan situație scara 1:1000 întocmit de către expert topo " este in direcția sud, sud-est.

Având în vedere aceasta stare de fapt, cât și faptul că pe zona respectivă sunt amplasate construcții, inclusiv stația de gaz, prin Adresa înregistrată la AJFP - Inspecție fiscală s-au solicitat expertului topo furnizarea următoarelor informații :

-dacă în afara măsurătorilor efectuate de către acesta, au existat și alte documente, furnizate de Societatea X , care să stea la baza întocmirii Planului Topo și care au fost acele documente;

-care au fost informațiile și/sau documentele pe care le-a avut în vedere atunci când a determinat" zona de retragere de 10 m de la panta $S=2.160$ mp" din Planul Topo.

Din răspunsul primit de la expert topo, rezulta următoarele :

- documentele furnizate de Societatea X sunt extrasele de informare pentru cele două terenuri;

-" zona de retragere de 10 m de la panta " a fost determinată la cererea beneficiarului;

Astfel organele de inspecție fiscală au reținut că determinarea zonei de retragere de 10 m nu are la bază niciun document care să justifice această determinare, mai ales că în studiul geo este indicată o direcție opusă în care se impune a se crea o astfel de zonă.

Luând în considerare documentele prezentate de societate, informațiile transmise de expertul topo, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii celor două terenuri și anume:

În ceea ce privește terenul cu nr. cadastral în suprafața de ..mp:

-pentru zona taluzului și zona utilizată ca și drum de acces pentru parcelele cu numerele cadastrale au determinat un preț de 5,6 euro/mp, cât a determinat expertul pe baza analizei comparabilelor în ceea ce privește zona de retragere față de taluz (10 m de la panta) și zona de protecție.Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafețelor de teren în total teren.

-de asemenea pentru zona de protecție SRM au determinat un preț de 5,6 euro/mp. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafeței respective de teren în total teren;

-pentru zona de retragere față de taluz (10 m de la panta) nu se fac ajustări, având în vedere că determinarea zonei de retragere de 10 m nu are la bază nici un document care să justifice această determinare, mai ales că în studiul geo este indicată o direcție opusă în care se impune a se crea o astfel de zonă.

Marimea ajustării s-a determinat ca diferența valorică aferentă acestor zone, împartită la suprafața subiectului;

Astfel, suma ajustărilor cu (-) este de circa 2,85 euro/mp , rezultând prețul de piață/mp de 9,15 euro (12 euro- 2,85 euro); valoarea suprafeței de.., este de ..euro(față de ..euro cât a determinat evaluatorul), echivalentul a ..lei (față de ..lei cât a determinat evaluatorul).

În ceea ce privește terenul cu nr. cadastral ... în suprafața de ...mp, organul de inspecție fiscală nu a stabilit diferențe față de valoarea determinată de evaluator, fiind evaluată la valoarea de de ...eur, echivalentul .. lei, valoare inferioară celei stabilite între părți în baza contractului de vânzare- cumpărare și respectiv a facturii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că , valoarea celor două terenuri este în suma totală de ..pentru care au colectat suplimentar TVA.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor;
- dobanzi aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente TVA;
- dobanzi aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- dobanzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- dobanzi aferente impozitului pe construcții;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe construcții;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost calculate , astfel:

- pe perioada 25.07.2019 -26.08.2019 au fost calculate dobanzi aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, individualizat de plata prin Declarația formular 100 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;
- pe perioada 25.07.2019 -26.08.2019 au fost calculate penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, individualizat de plata prin Declarația formular 100 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;
- pe perioada 25.05.2015 -01.01.2016 au fost calculate dobanzi aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere;
- pe perioada 01.01.2016 -30.01.2020 au fost calculate dobanzi aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere;
- pe perioada 25.05.2015 -01.01.2016 au fost calculate penalități de întârziere aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere;
- pe perioada 25.01.2019 -30.01.2020 au fost calculate dobanzi aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere;
- pe perioada 01.01.2016 -30.01.2020 au fost calculate penalități de întârziere aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere;
- pe perioada 25.07.2019 -26.08.2019 au fost calculate dobanzi aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați, individualizată de plata prin Declarația formular 112 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;
- pe perioada 25.07.2019 -26.08.2019 au fost calculate penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați , individualizată de plata prin Declarația formular 112 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;
- pe perioada 25.07.2019 -26.08.2019 au fost calculate dobanzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, individualizată de plata prin Declarația formular 112 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal ;
- pe perioada 26.09.2016 -18.10.2016 au fost calculate dobanzi aferente impozitului pe construcții individualizat de plata prin Declarația formular 100 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;

-pe perioada 26.09.2016 -18.10.2016 au fost calculate penalitati de intarziere aferente impozitului pe construcții individualizat de plata prin Declarația formular 100 , depusa de contribuabil, înregistrată la organul fiscal;

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere .

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare rezulta ca penalitatile de nedeclarare au fost calculate pe perioada 25.02.2017-30.01.2020 asupra debitului reprezentând TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.12.2013-31.10.2019;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control ulterior , a Decontului de TVA din luna februarie 2016 , cu optiune de rambursare, inregistrat la A.J.F.P., prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferenta perioadei 01.12.2013-28.02.2016 si cu control anticipat a Decontului de TVA din luna iunie 2019, inregistrat la A.J.F.P., prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferenta perioadei 01.03.2016-25.07.2019.

1.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca Societatea X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii de administrare si management facturate de persoana juridica afiliata C , in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta necesitatea achizitiei de servicii si daca acestea au fost efectiv prestate in scopul realizarii de operatiuni taxabile iar la contestatia formulata nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada ianuarie 2017 - decembrie 2017 societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila achiziții servicii administrare si management pentru care a dedus TVA, în baza facturilor emise de societatea afiliata C.

Serviciile de management si administrare au fost facturate in baza contractului de administrare/management încheiat intre cele doua societăți afiliate X reprezentata de administrator R si C, în calitate de administrator, reprezentata de administrator R.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate in timpul controlului(facturi, contractul de prestari servicii, rapoarte de activitate precum si contractele de prestari servicii incheiate cu societăți specializate in domeniul producției si vanzarii de energie electrica si certificate verzi) , organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-serviciile facturate de societatea afiliata C către X se suprapun cu cele facturate de către partenerii neafiliati, acestea din urma acoperind întreaga arie a

serviciilor uzuale necesare unei societăți care desfășoară activitate de producție energie electrică;

-serviciile facturate de către persoana afiliată C reprezentată de către R în calitate de administrator și unic salariat coincid cu atribuțiile administratorului societății contestată, asumate prin actul constitutiv (să reprezinte societatea în relațiile cu terțe persoane, să acționeze în scopul realizării obiectului de activitate al societății, să administreze afacerile de zi cu zi ale societății, să reprezinte societatea în fața tertelor persoane, semnând orice document necesar și, în general).

De asemenea, s-a constatat că pentru deplasările d-lui R în vederea negocierii contractelor cu ..., prezentate în rapoartele lunare aferente facturilor emise de C, societatea X a întocmit foi de parcurs în perioada anului 2017, pentru auto aflat în proprietate în vederea justificării consumului de combustibil înregistrat în evidența contabilă, cu ocazia deplasării în interesul societății contestată la partenerii ANRE, SDDE, R, N.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate de persoana afiliată C nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri taxabile, neavând la bază obiect și necesitate economică și administrativă astfel ca, în temeiul prevederilor art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de persoana afiliată C.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere societatea contestată arată că între Societatea X și Societatea C a fost încheiat Contractul de administrare/management într-un moment în care Societatea X înregistrează al treilea an financiar în scădere de la data punerii în funcțiune a parcului fotovoltaic (CEF); arată că serviciile de management achiziționate de la Societatea C au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile și taxabile deoarece urmare acestor servicii au fost identificate noi soluții de valorificare a energiei electrice și a certificatelor verzi, fiind încheiate contracte noi care au determinat în anii următori creșterea cifrei de afaceri; în anul 2017 urmare prestării acestor servicii de management a fost identificată o nouă direcție de dezvoltare a afacerii societății, în sensul negocierii în principiu cu Societatea P a unui contract de închiriere pentru un spațiu comercial de cca 400 mp utili pe care societatea X urma să-l edifice pe terenul aflat în proprietate.

Societatea contestată consideră că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vederea justificării achiziției de servicii; Consideră că afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia serviciile facturate de societatea C se suprapun cu cele facturate de către partenerii C. M și Y, este total greșită.

Totodată, societatea contestată arată că mandatul de administrator al d-lui R, conform actului constitutiv și hotărârilor asociatilor este unul cu titlu gratuit iar serviciile de management achiziționate de la societatea C în anul 2017 exced atribuțiilor administratorilor societăților comerciale prevăzute de Legea societăților nr.31/1990, republicată.

În drept, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.297

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

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

(4) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319 [...]

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevazute la art. 320 alin. (1);"

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.**

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

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

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Astfel in cazul achizitiilor de servicii, pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau, operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Cu privire la momentul exigibilitatii taxei in cazul prestarii de servicii la art.280, art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

-art.280

"1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."

-art.281

"(1)Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]"

*(7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, **consultanta**, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari."*

-art.282

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se retine ca, in cazul prestarilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

Prin urmare, se retine ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In perioada ianuarie 2017 - decembrie 2017 societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila achiziții de servicii administrare si management pentru

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

care a dedus TVA, în baza facturilor emise de societatea afiliata C, emise in baza Contractului de administrare/management.

Contractul de administrare/management încheiat între Societatea X reprezentata legal de catre dl R si C , în calitate de administrator, de catre R , are ca obiect de activitate:

„Art.1.Societatea incredinteaza Administratorului organizarea, conducerea si gestionarea activitatii sale, pe baza obiectivelor de performanta stabilite de parti, in schimbul unui onorariu, potrivit celor convenite prin prezentul contract.Persoana desemnata de Administrator sa indeplinesca obligatiile stabilite prin prezentul contract este dl. R”.

Potrivit art.2 din contract „Prezentul contract se incheie pe o durata de 2 ani.”

Conform art.4 din contract, „Administratorul are urmatoarele:

a) Drepturi:

Sa primesca un onorariu lunar de ... euro (plus TVA) pentru administrarea afacerilor Societatii.Onorariu se va factura de catre Administrator in ultima zi lucratoare a fiecarei luni la cursul leu/euro al BNR de ziua facturarii.[...]

b)Obligatii:

1.Sa aduca la indeplinire obiectivele de performanta stabilite de asociati, scop in care dispune de urmatoarele prerogative:

-concepe si aplica strategii si politici de dezvoltare a societatii;

-reprezinta societatea in relatiile cu tertii;

-incheie acte juridice in numele si pe seama societatii cu exceptia celor pentru care potrivit legii , este necesara aprobarea Adunarii Generale;

-alte prerogative incredintate de Adunarea Generala a Actionarilor”

Se retine ca in vederea justificarii prestarii serviciilor, societatea contestatara a prezentat organelor de inspectie fiscala rapoartele lunare aferente facturilor emise in baza contractului de administrare/management din care rezulta ca C ar fi prestat servicii constand in monitorizare productie CEF;verificare parametrii tehnici panouri solare si invertoare CEF;preluare date PV comunicat lunar de SDEE;comunicare informatii productie lunara către OTS in vederea emiterii de certificate verzi;emitere de facturi conform contracte încheiate cu R :inițiere negociere cu R in vederea prelungirii contractelor de vanzare-cumparare si certificate verzi;raportări ANRE;monitorizare contracte in vigoare, contabilitate, plăți salarii, furnizori, prestatori servicii;monitorizare decontări lunare cu C; contracte lucrări execuție „copertina structura lemn”;formulare obiectiuni la raportul de expertiza depus la dosar aflat pe rolul Judecătoriei, in care societatea are calitatea de parata;continuare negocieri cu alți furnizori mari din piața in vederea încheierii unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;încheiere act adițional la contractul cu C ;negociere convenție - vecin teren proprietatea societății - reglementare canal colectare ape pluviale; monitorizare decontări lunare dezechilibre;promovare actiune in instanța restituire taxa auto si solicitare restituire taxa de timbru;intocmire declaratii R referitoare la cantitatea de energie și eticheta de energie pentru productia aferenta anului 2016 livrata în rețea;întocmire formulare INSSA statistica referitoare la Resursele energetice si utilizarea acestora în 2016;monitorizare decontări lunare dezechilibre cu C; finalizare negocieri cu N si încheierea unor noi contracte de vanzare cumpărare energie electrica si certificate verzi;notificări OPECOM si ANRE privind încheierea contractelor cu N -formulare cerere T alocare cod EIC; monitorizare decontări lunare dezechilibre cu C.

Mentionam ca rapoartele lunare mai sus prezentate, intocmite de Societatea C nu contin informatii referitoare la timpul alocat fiecarui serviciu prestat, tarifele practicate pe fiecare serviciu in parte.

Mai mult, rapoartele lunare poarta doar semnatura administratorului C-dl. R si amprenta stampilei acestei societati, fara a fi acceptate de catre beneficiar , in speta Societatea X prin administrator R.

Din baza de date FISCNET si din analiza Actelor constitutive ale Societatii X a rezultat ca , incepand cu anul 2015, societatea are ca si acționat majoritar (70% din cotele sociale) si administrator pe R.

Potrivit art.13 din Actul constitutiv al Societatii X, existent in copie la dosarul contestatiei:

“13.1.Administratorul reprezinta si angajeaza Societatea in relatiile cu terte persoane .Obligatiile si responsabilitatile administratorului sunt guvernate de dispozitiile legale referitoare la contractul de mandat si legile comerciale.Administratorul actioneaza in scopul de a indeplini deciziile Adunarii Generale a Asociatilor si de a realiza obiectul de activitate al Societatii. [...]

13.3.Administratorul va putea sa exercite toate drepturile si sa indeplineasca toate obligatiile atasate functiei sale, in conformitate cu legea aplicabila si art.14 din Actul constitutive.”

Iar potrivit art.14 din actul constitutive:

“Administratorul este investit cu urmatoarele prerogative prevazute de lege, cu conditia ca aceste prerogative sa nu contrazica dispozitiile Actului Constitutiv:

a)sa administreze afacerile de zi cu zi ale Societatii;

b)sa reprezinte Societatea in fata tertelor persoane, semnand orice document necesar si in general actionand in numele societatii , cu exceptia actelor pentru a caror incheiere este necesar acordul expres al Adunarii Generale a Asociatilor;”

Se retine astfel ca, in perioada 01.01.2017-31.12.2017 cand Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de servicii administrare/management de la Societatea C, dl. R avea calitatea de asociat si administrator al Societatii X cat si calitatea de asociat si administrator al Societatii C, societatile in cauza fiind afiliate in conformitate cu prevederile art.7 pct.26 lit.b) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, analizand serviciile inscrise in rapoartele lunare atasate facturilor emise de Societatea C catre Societatea X in raport de atributiile administratorului X din Actul Constitutiv se retine ca acestea coincid; potrivit actului constitutiv al societatii contestatare administratorul dl. R are ca atributii sa administreze afacerile de zi cu zi ale societatii;sa reprezinte societatea in fata tertelor persoane, semnand orice document necesar si in general actionand in numele societatii.

Astfel, serviciile enumerate in rapoartele lunare anexate facturilor in cauza, cad in sarcina administratorului unei societati.

La art.70 din Legea nr.31/1990 privind societatile, republicata, se prevede:

“(1) Administratorii pot face toate operatiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societatii, afara de restrictiile aratate în actul constitutiv.”

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se retine pentru realizarea obiectului de activitate, X a incheiat contracte cu societăți specializate in domeniul producției si vanzarii de energie electrica si certificate verzi si anume:

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

-Contractul de prestări servicii încheiat cu Societatea C , având ca obiect prestarea serviciului de reprezentare ca parte responsabilă de echilibrarea către participantul la Piața de Echilibre.

Conform contractului prestatorul C , are obligația de a efectua serviciile prevăzute în anexa I, respectiv:

Schimb de date al C cu:

-operatorul de măsurare OMEPA pentru vizualizarea valorilor măsurate ale Producției agregate, a fiecărui Producător și Consumului agregat, al fiecărui Furnizor și Operator de Rețea pentru care C și-a asumat responsabilitatea echilibrării;

-operatorii de rețea pentru zona de licență proprie, pentru primirea valorilor măsurate reprezentând: valoarea agregată a capacităților înregistrate pentru unitățile de producție și respectiv valoarea agregată a capacităților de consum înregistrate în punctele de conexiune pentru care C și-a asumat responsabilitatea echilibrării; valoarea agregată a producției anuale estimată pentru unitățile de producție și respectiv valoarea agregată a consumului anual estimat pentru consumatorii de energie electrică pentru care C și-a asumat responsabilitatea echilibrării.

-Transmiterea către membrii PRE a valorilor notificate orar pe platforma OPE și a celor măsurate descărcate de pe platforma OMEPA în vederea verificării;

-Primirea, verificarea și validarea facturilor către C, conform Notei de decontare și a facturilor aferente OD, cuprinzând toate sumele de plătit sau de primit de C pentru Dezechilibre;

-Calculul tariful de prestare a serviciului ca Parte Responsabilă cu Echilibrarea către toți participanții la Piața de Echilibrare;

-emiterea facturilor de plată a dezechilibrelor de către C, respectiv emiterea Notelor de informare privind sumele care urmează a fi încasate pentru toate partile care au transferat responsabilitatea către C.

Potrivit pct.8 din contract:

-prestatorul are obligația de a asigura resursele umane, materiale, instalații, echipamente și dotarea de comunicație și informatică, fie de natură provizorie, fie definitive necesare pentru derularea contractului, în măsură în care necesitatea asigurării acestora este prevăzută în contract sau se poate deduce în mod rezonabil din contract;

-prestatorul este pe deplin responsabil pentru prestarea serviciilor și de siguranța tuturor operațiunilor efectuate;

-prestatorul are obligația să transmită beneficiarului note de informare privind calculul dezechilibrelor beneficiarului în maximum 5 zile de la primirea Notelor de Decontare emise de către OPECOM ;

-pe baza Notelor de informare emise de către C și decontării efectuate la nivel PRE, Beneficiarul va emite facturi către prestator pentru valoarea dezechilibrului pozitiv calculat la prețului de excedent în baza regulilor interne de decontare existente în cadrul C;

-facturile de regularizare se vor emite de către beneficiar conform prevederilor actuale ale Codului Comercial al Pieței Agro de Energie Electrică și regulilor interne de decontare existente în cadrul C, numai în cazul în care OPCOM va reface decontările conform prevederilor Ordinului nr. 115/2014 pentru aprobarea Regulilor privind decontarea lunară a obligațiilor de plată în piața de echilibrare și a dezechilibrelor partilor responsabile cu echilibrarea;

-prestarea serviciilor de către C se consideră conformă și implică plata tarifului corespunzător prestării serviciilor, atâta timp cât costul generat de dezechilibrul net în

cazul participării la Piața de Echilibrare ca PRE de sine stătător este mai mare decât costul generat de dezechilibru în cazul participării la Piața de Echilibrare în cadrul C. Cele două costuri sunt evidențiate în Notele de Informare emise de C la decontarea finală.

Având în vedere contractul încheiat cu C societatea contestată aduce la cunoștința clienților săi (T , N , R) faptul că delega responsabilitățile echilibrării către această societate, prin încheierea de convenții, sau anexe la contracte .

2.Contractul de servicii instalații electrice încheiat între Societatea X și cu M , pe o perioadă nedeterminată, are ca obiect prestarea serviciilor de verificare, întreținere periodică și reparații pentru echipamente și instalații de producere a energiei electrice de la punctul de lucru al beneficiarului situate în localitatea ...

Conform contractului prestatorului M are următoarele obligații:

- asigura lucrări de servicii pe toată perioada de valabilitate a contractului în conformitate cu instrucțiunile tehnice ale producătorilor echipamentelor;
- prestează servicii de mentenanță la centrala electrică fotovoltaică, conform unui program stabilit de comun acord, la solicitarea beneficiarului;
- asigura la solicitarea expresă a beneficiarului, scrisă sau telefonică, intervențiile în afara programului de întreținere periodică;
- asigura instruirea personalului beneficiarului pentru buna exploatare și funcționare a echipamentelor și instalațiilor;
- asigura echipamentul de protecție și transportul personalului propriu la locul efectuării operațiilor de întreținere.

3.Contractul de prestări servicii "servicii și întreținere a sistemelor de securitate" încheiat între Societatea X și Y , este pe perioadă nedeterminată și are ca obiect efectuarea verificărilor (reviziilor) tehnice trimestriale ale sistemelor de alarmare antifracție și supraveghere video.

Conform contractului prestatorului Y are următoarele responsabilități:

- Verificarea tensiunilor de alimentare;
- Verificarea modului de încărcare a acumulatorilor;
- Verificarea detectorilor de prezență prin simularea de alarmă, curățarea contactelor, ștergerea depunerilor de praf;
- Simularea de alarme utilizându-se butoane de agresiune;
- Verificarea sistemelor prin probe practice repetate;
- Verificarea modului de operare de la panoul de fracție;
- Verificarea funcționării sistemelor în situația căderii alimentării din rețeaua de 220V;
- Verificarea circuitelor video;
- Verificarea funcționării DVR-urilor;
- Verificarea surselor complementare;
- Verificarea sistemului audio-video pe circuit TV;
- Altele în funcție de problemele care apar pe parcursul exploatarei.

Astfel, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, serviciile facturate de societatea afiliată C către X se suprapun cu serviciile contractate cu prestatorii C, M și Y, acestea din urmă acoperind întreaga arie a serviciilor uzuale necesare unei societăți care desfășoară activitate de producție energie electrică și anume:

-prestatorul C efectueaza serviciile reprezentând schimbul de date atat cu operatorul de măsurare OMEPA pentru vizualizarea valorilor măsurate ale producției agreate, cat si cu operatorii de rețea pentru zona de licența proprie, pentru primirea valorilor măsurate;

-prestatorul C are obligația de a asigura resursele umane, materiale, instalații, echipamente si dotare de comunicație informatica, fie de natura provizorie, fie definitive necesare pentru derularea contractului, in măsură in care necesitatea asigurării acestora este prevăzută în contract sau se poate deduce în mod rezonabil din contract;

-prestatorul C calculează tariful de prestare a serviciului ca Parte Responsabila cu Echilibrarea către toti participanții la Piata de Echilibrare;

-prestatorul C transmite Beneficiarului X Note de informare privind calculul dezechilibrelor Beneficiarului in maxim 5 zile de la primirea Notelor de decontare emise de către OPECOM ;

- M asigura lucrările de service pe toata perioada de valabilitate a contractului in conformitate cu instrucțiunile tehnice ale producătorilor echipamentelor;

- M prestează servicii de mentenanta a centralei electrice fotovoltaice, conform unui program stabilit de comun accord, la solicitarea beneficiarului;

- Y efectuează verificarea (revizia) tehnica a sistemelor de alarmare antiefracție si supraveghere video.

Totodata, se retine ca urmare verificarii s-a constatat ca pentru deplasările efectuate de catre R in vederea negocierii contractelor cu R, E, N, C, prezentate in rapoartele lunare aferente facturilor emise de C , societatea X a intocmit foi de parcurs in perioada anului 2017, pentru auto aflat in proprietate, in vederea justificarii consumului de combustibil înregistrat in evidenta contabila, pentru deplasări in interesul acestei societatii, la partenerii ANRE, SDDE, R, N.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate de persoana afiliata C nu au fost efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile si taxabile, neavand la baza obiect si necesitate economica si administrativa in conditiile in care acestea au fost prestate in fapt de catre dl. R in calitate de actionar majoritar si administrator al Societatii X .

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se retine ca, legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei iar in cazul prestarilor de servicii faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

In speta dupa cum s-a aratat si mai sus, rapoartele lunare anexate facturilor in cauza nu contin informatii referitoare la timpul alocat fiecarui serviciu prestat, tarifele practicate pe fiecare serviciu in parte nu sunt acceptate de catre beneficiar -Societatea X prin administrator R.

Pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau iar in speta , din documentele existente la dosarul

cauzei rezulta ca serviciile au fost prestate in fapt de catre dl R in calitate de administrator al Societatii X , conform atributiilor din actul constitutiv.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre persoane juridice afiliate si detinerea unor facturi insotite de rapoarte care contin date generale despre servicii de administrare, management ca fiind intocmite de persoana fizica R care este actionat majoritar si administrator al Societatii X si totodata administrator al Societatii C, nu sunt dovezi suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o fictiune, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator , necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente realizarii veniturilor impozabile respectiv operatiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare iar in conformitate cu prevederile art.73 din acelasi act normativ , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** , in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Astfel, se retine ca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Nu in ultimul rand, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislatia comunitara, care conditioneaza deductibilitatea TVA la achizitii de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale

persoanei impozabile.

În speta, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, societatea contestată nu a justificat necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul sau de către societatea afiliată C.

În Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut 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".

Argumentul societății contestate potrivit căruia serviciile de management prestate de Societatea C au fost în scopul obținerii de venituri impozabile și taxabile, având la bază obiect și necesitate economică și administrativă nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care aceasta nu dovedește cu documente că serviciile au fost efectiv prestate de societatea afiliată C.

Prin prezenta decizie precum și în timpul controlului s-au analizat rapoartele lunare întocmite de societatea prestatoare, contractul de prestări servicii încheiat între cele două societăți afiliate, contractele de prestări servicii încheiate cu societățile specializate care desfășoară activitate în domeniul energiei electrice și documentele înregistrate în evidența contabilă a societății și s-a reținut că nu se justifică necesitatea achiziției de servicii de administrare /management de la societatea afiliată C. Mai mult serviciile au fost prestate de către persoana fizică R, în calitate de administrator al societății prestatoare, care este și acționarul majoritar și administratorul Societății X.

Având în vedere că persoana care realizează efectiv sarcinile contractuale din partea prestatorului este aceeași persoană, înșuși administratorul societății beneficiare dl.R, încheierea contractului cu C presupune cheltuieli suplimentare pentru societatea contestată.

În contestația formulată, societatea contestată susține că a fost încheiat Contractul de administrare/management într-un moment în care Societatea X înregistra al treilea an financiar în scădere de la data punerii în funcțiune a parcului fotovoltaic (CEF), ceea ce nu se justifică.

Referitor la contractele negociate și încheiate cu N, având ca obiect valorificarea energiei electrice și a certificatelor verzi, prezentate de societatea contestată ca fiind identificate și negociate de C în baza contractului de management, din documentele existente la dosarul cauzei (contracte încheiate) rezultă că R a procedat la negocierea și încheierea acestora, în calitate sa de administrator a X iar cheltuielile cu deplasarea s-au suportat și decontat direct de Societatea X, societatea contestată deținând în acest sens foi de parcurs pentru autovehiculele proprietate a societății și bonuri pentru combustibilul aferent acestor deplasări.

În ceea ce privește argumentul societății contestate referitor la identificarea unei noi direcții de dezvoltare a afacerii societății X, în sensul negocierii cu societatea P a unui contract de închiriere pentru spațiu comercial, prin intermediul C în baza contractului de management și administrare, precizăm faptul că în nici unul din rapoartele prezentate, aferente facturilor întocmite de C, nu se face mențiunea că C ar fi desfășurat activități în acest sens, respectiv "negociere închiriere pentru spațiu comercial P"

Astfel, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Argumentul societății contestate potrivit căruia aceasta detine un contract și rapoarte lunare în vederea justificării prestărilor de servicii din punct de vedere procedural, conform pct. 48 din Norme metodologice de aplicare a Codului Fiscal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, după cum s-a arătat și mai sus, deținerea unui contract și a unor rapoarte care conțin date generale despre servicii de administrare, management ca fiind întocmite de persoana fizică R care este acționar majoritar și administrator al Societății X și totodată administrator al Societății C, nu sunt dovezi suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acest drept fiind conceput de legiuitor nu ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile respectiv operațiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil 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.

După cum s-a arătat și mai sus în rapoartele lunare întocmite de, în perioada C ianuarie - decembrie 2017, rapoarte pe baza cărora s-au facturat serviciile, se prezintă a fi desfășurate de C, activități care se regăsesc în obiectul unor contracte încheiate de X societăți specializate în domeniul energiei electrice și anume:

-activitățile de verificare parametrii tehnici panouri solare și învertoare CEF se regăsesc a fi efectuate de către C în fiecare lună însă în contestația formulată societatea contestată arată că M cu personal autorizat ANRE realizează activitățile de verificare și întreținerea a echipamentelor și instalațiilor de producere a energiei electrice, condiție impusă de ANRE;

Societatea contestată nu a făcut dovada că societatea C are angajați detinatori de autorizație ANRE, neavând astfel dreptul legal de a efectua astfel de servicii.

-activitățile de monitorizare a producției CEF se regăsesc a fi efectuate de către C în fiecare lună, deși în contractul încheiat cu C se precizează că C transmite către membrii PRE (X) valorile notificate orar pe platforma OPE și a celor măsurate descărcate de pe OMEPA în vederea verificării,

- argumentele din punctul de vedere referitoare la faptul că mandatul de administrator al d-lui R conform actului constitutiv și hotărârilor asociațiilor este cu titlu gratuit, nu susțin necesitatea serviciilor prestate tot de către acesta ca și administrator al societății prestatoare de servicii C. Conform Legii societăților nr. 31/1990, republicată, atribuțiile administratorilor sunt de a reprezenta și angaja societatea în relațiile cu terțe persoane, acționând în scopul îndeplinirii deciziilor AGA și realizării obiectului de activitate al societății.

Astfel, administratorul X SRL - dl. R putea să exercite toate drepturile și să îndeplinească toate obligațiile atașate funcției sale, în conformitate cu legea aplicabilă și art. 14 din Actul constitutiv, și anume: să administreze afacerile de zi cu zi ale societății, să reprezinte societatea în fața terțelor persoane, semnând orice document necesar și, în general, acționând în numele societății, atribuții care se suprapun activităților realizate de C, tot prin dl. R.

La dosarul contestației societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, aspectele sesizate de catre societatea contestata prin contestatia formulata au fost analizate si de organele de inspectie fiscal la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" .

În lipsa unor dovezi obiective din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile prevazute la art.297-301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscal au reîncadrat tranzactiile în cauza în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de servicii de administrare/management, înregistrata în evidentele contabile în baza facturilor emise de societatea afiliata C.

Potrivit art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

La pct.4 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii , autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic , ajustand efectele acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Tranzacția fără scop economic este definita ca reprezentand orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului.

In consecinta, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele societatii contestatare nu sunt de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala , în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala .

2.In ceea ce priveste TVA, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluţionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar diferenţa de TVA aferenta livrării unui bun imobil catre persoana fizica afiliata, care nu reflecta preţul pietei.

In fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile in baza facturii emisa conform Contractului de vanzare-cumparare autentificat de notar public incheiat între Societatea X in calitate de vanzator si persoana fizica afiliata R în calitate de cumparator , vanzarea imobilului compus din :

-teren construcţii la preţul unitar de .. lei/mp, valoarea de ..lei, pentru care a colectat TVA in cota standard de 19%, respectiv suma de ..lei;

-teren construcții la preț unitar de ..lei/mp, valoare de ..lei, pentru care a colectat TVA în cota standard de 19%, respectiv suma de ..lei;

-copertina structura lemn la pretul de ..lei, pentru care a colectat TVA in cota standard de 19%, respectiv suma de ..lei.

Urmare analizarii Raportului de evaluare întocmit de către evaluator autorizat, depus de societatea contestatara cu ocazia discutiei finale, organele de inspectie fiscala au apreciat ca valoarea de piata a terenurilor evaluate nu este conforma cu starea de fapt în condițiile în care evaluatorul a considerat ca drumul de acces nu aduce aport valoric terenului și de asemenea zona taluzului care este o zona împădurită.

Având in vedere ca in cuprinsul raportului de evaluare, zona de retragere de la taluz (10 m de la panta) cat si zona de protecție SRM au fost evaluate de către expert la un preț de 5,6 euro/mp pe considerentul ca cea mai buna utilizare este plantarea unei livezi fapt ce ar conduce la o stabilizare a solului, organele de inspectie fiscala considera concluzia expertului ca zona taluzului nu ar putea aduce aport valoric terenului, ca fiind eronata.

Luand in considerare documentele prezentate de societate, informatiile transmise de expertul topo, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea valorii de piața a celor doua terenuri care au făcut obiectul contractului de vanzare cumparare încheiat între persoane afiliate, si anume:

In ceea ce privește terenul cu nr. cadastral .. in suprafata de ...mp:

-pentru zona taluzului si zona utilizata ca si drum de acces pentru parcelele cu numerele cadastrale au determinat un preț de 5,6 euro/mp, cat a determinat expertul pe baza analizei comparabilelor in ceea ce privește zona de retragere fata de taluz (10 m de la panta) si zona de protecție. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafetelor de teren in total teren.

-de asemenea pentru zona de protecție SRM se determina un preț de 5,6 euro/mp. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafetei respective de teren in total teren;

-pentru zona de retragere fata de taluz (10 m de la panta) nu se fac ajustări, avand in vedere ca determinarea zonei de retragere de 10 m nu are la baza niciun document care sa justifice aceasta determinare, mai ales ca în studiul geo este indicata o direcție opusa în care se impune a se creea o astfel de zona.

Marimea ajustării s-a determinat ca diferența valorica aferenta acestor zone, impartita la suprafata subiectului;

Astfel, suma ajustărilor cu (-) este de circa 2,85 euro/mp , rezultând astfel prețul de piata/mp de 9,15 euro (12 euro- 2,85 euro) iar valoarea suprafetei de ..mp, este de ..euro echivalentul a ..lei fata de ..euro cat a determinat evaluatorul, echivalentul a ..lei cat a determinat evaluatorul.

In ceea ce privește terenul cu nr. cadastral in suprafata ..mp, organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente fata de valoarea determinata de evaluator, valoare inferioara celei stabilite între parti in baza contractului de vanzare -cumparare si facturii.

Valoarea de piața a celor doua terenuri, determinata de organele de inspectie fiscala este in suma totala de .. lei iar societatea datorează bugetului de stat TVA suplimentara .

Societatea X contesta partial TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala si anume contestatia priveste TVA colectata suplimentar pe motiv ca prin reincadrarea suprafetei de teren cu valoare zero in teren cu valoare economica (5,6 euro/mp, valoare determinata de evaluator) respective a suprafetei, zona de retragere , in teren pentru care nu exista restrictii , organele de inspectie fiscala si-au depasit limitele si competentele incalcand astfel prevederile art.6 referitoare la exercitarea dreptului de apreciere din Codul de procedura fiscala.

Sustine ca Raportul de evaluare este realizat in concordanta cu reglementarile Standardelor de evaluare a bunurilor 2018 , valoarea imobilelor fiind determinata in conformitate cu standardele aplicabile pentru stabilirea valorii de piata iar acest raport nu poate fi contestat decat de catre o persoana autorizata in domeniu.

Societatea contestatara sustine ca si-a insusit valoarea de piata a acestui teren stabilita de evaluator valabil la data de referinta a evaluarii din 07.12.2018, motiv pentru care contesta partial suma stabilita de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste modul de calcul al TVA , societatea contestatara invoca in sustinere dispozitiile art.286 alin.1, lit.e) pct.1din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.36 lit.b) din H.G. nr.1/2016 dat in aplicarea art.291 din Legea nr.227/2015 ,sustine ca prin Contractul de vanzare-cumparare partile au convenit un pret de livrare al imobilelor care include TVA.

Astfel , apreciaza ca stabilirea TVA suplimentara urmare ajustarii de catre organele de inspectie fiscala a valorii terenului peste valoarea stabilita de evaluatorul autorizat urmata de aplicarea cotei standard asupra acestei valori este netemeinica si nelegala.

In drept, fiind vorba de tranzactii intre persoane afiliate sunt aplicabile prevederile art.7 , pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al

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

drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca persoana fizica R, in calitate de cumparator conform Contractului de vanzare cumparare autentificat notarial, este actionar majoritar si administrator al Societatii X , avand calitate de vanzatoare in acest contract de vanzare-cumparare.

La art.11 alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.”

La pct.32 din același act normativ prețul de piață este definit ca fiind „*suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;*”

La art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

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

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor [art. 7](#) pct. 26, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile [art. 297](#), [298](#) și [300](#).[...]

(2) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. “

Din prevederile legale enuntate se retine ca tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului de piata iar pretul de piata este definit ca fiind suma pe care ar fi platit-o un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc pentru acelasi bun sau serviciu, in conditii de concurenta loiala.

De asemenea, se retine ca pentru livrarea de bunuri pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

În speta, urmare verificării s-a constatat ca tranzactiile intre persoane afiliate nu reflecta prețul pietei în condițiile în care Societatea X SRL, conform facturii emisa in

baza Contractului de vanzare- cumparare autentificat notarial, a vandut catre persoana afiliata R, imobilul compus din :

- teren construcții ;
- teren construcții;
- copertina structura lemn.

Contractul de vanzare- cumparare autentificat notarial incheiat intre Societatea X in calitate de vanzatoare si R , in calitate de cumparator, are ca obiect :

“-intreg imobilul constructii si teren in suprafata totala de ...mp, constructiile fiind compuse din :copertina structura lemn compusa din copertina si doua depozite, dobandit cu titlu de drept de cumparare si construire de bun.

-intreg imobilul teren curti constructii in suprafata totala de .. mp , , dobandit cu titlu de drept cumparare.

Societatea X vinde cumparatorului , intregile imobile descrise si individualizate mai sus.”

Potrivit pct.III din Contract “Pretul acestei vanzari este de..., pret TVA inclus(cota de 19%), care s-a achitat in intregime prin compensarea obligatiei de plata pe care vanzatoarea o are fata de cumparator, conform notei contabile si nu mai are fata de cumparator nicio pretentie cu privire la pret.”

Potrivit pct.95 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate:

“(1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată).”

Iar in conformitate cu prevederile pct.75 din acelasi act normativ :

“(2) Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.”

În speta, la stabilirea valorii de piata a imobilului care a facut obiectul Contractului de vanzare- cumparare, autentificat notarial, organele de inspectie fiscala au luat in considerare Raportul de evaluare (anexa nr. 10 la RIF) întocmit de către evaluatorul autorizat, depus de societatea contestatara cu ocazia „discuției finale”, fiind înregistrat la AJFP -Inspectie fiscala.

Se retine ca Raportul de evaluare,întocmit de către evaluatorul a avut ca obiect terenurile comercializate de societatea contestatara către persoana fizica afiliata R,respectiv:

- terenul intravilan in suprafata..;
- terenul intravilan in suprafata..;

Din cuprinsul raportului de evaluare prezentat, rezulta ca :

-valoarea de piata a terenurilor sus menționate este de ..euro, echivalentul a ..lei.

Din Raport, rezulta ca terenul cu numar cadastral ..este afectat de următoarele restricții de construire/zone neconstruibile:

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

- zona de protecție SRM aferenta regulatorului de gaz existent amplasat in partea estica a proprietății;
- zona taluzului de pamant amplasat pe imobil cu diferența de nivel in partea superioara de circa 7,6-8,3 m;
- drum de acces pentru parcelele;
- zona de retragere de la panta taluzului;
- zona edificabila a terenului cu numărul cadastral este de ...mp.

Terenul cu număr cadastral este afectat de o zona de ..mp, utilizabila pentru acces, o zona de protecție aferenta conductei de gaz fiind în fapt un teren terasat pe 3 nivele zona edificabila fiind de cca ..mp.

Documentele avute în vedere de catre evaluator la întocmirea raportului de evaluare si la stabilirea valorii de piața sunt :

- planul de urbanism general al localității, regulamentul de urbanism al localității aferent PUG, HCL al comunei si Certificat de urbanism. Conform acestor documente, terenurile se incadreaza in zona de urbanism 12 a localitatii.
- plan situație scara 1:1000 întocmit de către expert topo;
- studiu geotehnic întocmit de societatea...

La stabilirea valorii de piața a terenurilor evaluate, evaluatorul a reținut următoarele :

1.In ceea ce privește terenul cu nr. cadastral .. in suprafata de ...mp:

-zona taluzului si zona utilizata ca si drum de acces pentru parcelele cu numerele cadastrale nu aduc aport valoric terenului. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafeței de teren aferenta subiectului care nu aduce aport valoric (taluz, drum) in total suprafata teren subiect, ajustare unitara 5,04 euro;

-pentru zona de retragere fata de taluz (10 m de la panta) si zona de protecție SRM, cea mai buna utilizare este plantarea unei livezi fapt ce ar conduce la o stabilizare a solului. Pentru zona de protecție si zona de retragere fata de taluz, evaluatorul a determinat un preț de 5,6 euro, determinat pe baza analizelor comparabilelor. Marimea ajustării s-a determinat ca diferența valorica aferenta acestei zone, impartita la suprafata subiectului;

Suma ajustărilor cu (-) este de circa 6 euro/mp.

Din Raportul de evaluare rezulta ca valorile comparabile avute in vedere sunt: ..

In ceea ce privește terenul cu nr. cadastral ... in suprafata de ..mp din Raportul de evaluare rezulta ca valoarea este mai mica decat cea stabilita prin contract.

În conditiile în care evaluatorul a considerat ca drumul de trecere, conform art. 617 Cod civil, asupra imobilului înscris in c.f nr.. este acordat cu titlu gratuit si nu aduce aport valoric terenului, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au apreciat concluziile expertului ca fiind neconforme cu starea de fapt.

De asemenea, se reține ca în mod legal organele de inspectie au apreciat ca zona taluzului care este o zona impadurita nu poate fi considerată ca nu aduce aport valoric terenului, în conditiile în care in cuprinsul raportului de evaluare, zona de retragere de la taluz (10 m de la panta) cat si zona de protecție SRM au fost evaluate de către expert la un preț de 5,6 euro/mp pe considerentul ca cea mai buna utilizare este plantarea unei livezi fapt ce ar conduce la o stabilizare a solului.

Din studiul geotehnic întocmit de Societatea referitoare la "Siguranța stabilitatii taluzului " respectiv " Recomandări geotehnice pentru fundare ", s-a retinut ca zona de retragere de 10 m de la panta taluzului este in direcția opusa fata de cea menționata in " studiul geotehnic întocmit de Societatea " (direcția nord, respectiv nord-vest). Astfel,

zona de retragere de la panta taluzului din " Plan situație scara 1:1000 întocmit de către expert topo " este in direcția sud, sud-est.

Având în vedere aceasta stare de fapt, cat si faptul ca pe zona respectiva sunt amplasate construcții, inclusiv statia de gaz se reține ca , în vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala prin adresa au solicitat expert topo, furnizarea următoarelor informații :

-daca in afara măsurătorilor efectuate de către acesta, au existat si alte documente furnizate de Societatea X , care sa stea la baza întocmirii Planului Topo si care au fost acele documente;

-care au fost informațiile si/sau documentele pe care le-a avut in vedere atunci când a determinat" zona de retragere de 10 m de la panta S=..mp" din Planul Topo.

Din raspunsul primit de la expert topo, inregistrat la AJFP - Inspecție fiscala a rezultat ca:

- documentele furnizate de Societatea X sunt extrasele de informare pentru cele doua terenuri;

-“ zona de retragere de 10 m de la panta S= ... mp “ a fost determinata la cererea beneficiarului;

În aceste condiții, s-a retinut ca determinarea „zonei de retragere de 10 m de la panta S= ... mp ” nu are la baza niciun document care sa justifice aceasta determinare iar în studiul geo este indicata o direcție opusa in care se impune a se crea o astfel de zona.

Se reține ca organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea valorii de piața a celor doua terenuri , luând în considerare documentele prezentate de societate, informațiile transmise de expertul topo precum și raportul de evaluare , astfel:

Cu privire la terenul cu nr. cadastral ... in suprafata de ...mp:

-pentru zona taluzului si zona utilizata ca si drum de acces pentru parcelele cu numerele cadastrale a fost determinat prețul de 5,6 euro/mp, cat a determinat și expertul pe baza analizei comparabilelor in ceea ce privește zona de retragere fata de taluz (10 m de la panta) si zona de protecție.Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafețelor de teren in total teren.

-pentru zona de protecție SRM a fost determinat un preț de 5,6 euro/mp. Nivelul ajustărilor a fost stabilit pe baza ponderii suprafeței respective de teren in total teren;

-pentru zona de retragere fata de taluz (10 m de la panta) nu s -au facut ajustări, avand in vedere ca determinarea zonei de retragere de 10 m nu are la baza niciun document care sa justifice aceasta determinare, mai ales ca în studiul geo este indicata o direcție opusa în care se impune a se creea o astfel de zona.

Marimea ajustării s-a determinat ca diferența valorica aferenta acestor zone, impartita la suprafata .

Astfel, suma ajustărilor cu (-) este de circa 2,85 euro/mp , rezultând prețul de piata/mp de 9,15 euro (12 euro- 2,85 euro) fata de prețul de 6 euro/mp stabilit prin raportul de evaluare;

In ceea ce privește terenul cu nr. cadastral ... in suprafata de ..mp, se reține ca, organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente fata de valoarea determinata de evaluator.

Astfel, s-a stabilit ca valoarea de piata a celor doua terenuri este de ...lei fata de valoarea fără TVA conform facturii, emisa în baza Contractului de vanzare - cumparare autentificat notarial, încheiat intre persoanele afiliate Societatea X , în

calitate de vânzătoare și dl. R (asociat și administrator al Societății X) în calitate de cumparator.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că la stabilirea pretului de piață între persoane afiliate, autoritățile trebuie să examineze în primul rând dacă persoane independente, cu un comportament adecvat ar încheia o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În condițiile în care , organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de vânzare al terenurilor în cauză nu reflecta prețul de piață se reține că, în mod legal, au reîncadrat operațiunea în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii , autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic , ajustând efectele acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

În speța se reține că, reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în raportul de evaluare întocmit de evaluator autorizat la cererea societății contestată .

Societatea contestată este de acord cu valoarea de piață stabilită în Raportul de evaluare pentru imobilul înscris în CF sub nr.... , însă aceasta nu este de acord cu ajustările efectuate de organele de inspecție fiscală în legătură cu acest imobil respectiv ajustarea pretului de piață în minus cu suma de 2,85 euro/mp , rezultând prețul de piață/mp de 9,15 euro (12 euro- 2,85 euro) față de prețul de piață de 6 euro (12 euro-6 euro) stabilit de evaluator urmând ajustării pretului de piață cu circa 6 euro/mp ; astfel și valoarea suprafeței de ..mp determinată de organele de inspecție fiscală este de ..euro (echivalentul a ..lei) față de ..euro cât a determinat evaluatorul (echivalentul a ...lei).

După cum s-a arătat și mai sus, organele de inspecție fiscală au ajustat în minus prețul de piață doar cu circa 2,85 euro/mp în condițiile în care s-a constatat că în Raportul de evaluare, evaluatorul a considerat suprafața -zona taluzului, drum de acces- ca având valoarea zero.

Se reține că, urmând administrării mijloacelor de probă prevăzute de art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (raport de evaluare și documentele avute în vedere la întocmirea acestuia respectiv plan de urbanism general al localității, regulamentul de urbanism al localității aferent PUG, HCL al comunei, Certificatul de urbanism, plan de situație, studiu geotehnic, informații transmise de evaluator urmând adresei organelor de inspecție fiscală) organele de inspecție fiscală, au procedat la reîncadrarea suprafeței de teren cu valoare zero în teren cu valoare economică de 5,6 euro/mp (valoare determinată de evaluator în baza comparabilelor, în cazul terenurilor apreciate de acesta cu restricții).

În conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare se prevede:

“(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.”

iar potrivit art.7 din același act normativ :

“(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.”

Din prevederile legale enunțate se reține că, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stării de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Sustinerea societății contestată potrivit careia raportul de evaluare nu poate fi contestat decât de către o persoană autorizată în aceleași domenii și aceeași pregătire profesională nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea suprafeței de teren cu valoare zero în teren cu valoare economică, utilizând același raționament cu evaluatorul, pornind de la datele reale privitoare la suprafața în cauză au diminuat valoarea evaluată de pornire, însă cu o sumă mai mică.

Se reține astfel că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea de piață a imobilului înscris..., care face obiectul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial este de ... față de valoarea de piață de ... stabilită de evaluator prin Raportul de evaluare prin atribuirea valorii zero unei părți din imobil.

În condițiile în care, prin factura emisă de Societatea X către persoana fizică R, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial, s-a facturat terenul în suprafața de ... la valoare de..., pentru care s-a colectat TVA iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că transferul dreptului de proprietate s-a realizat, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile stabilită suplimentar.

Potrivit art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

iar la art.281, art.286, art.291, 307 din același act normativ se prevede:

- art.281

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. “

- art.286

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

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

-art.291

“1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:[...]

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

-art.307

“ (1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și [art. 331](#).”

Din prevederile legale enunțate se reține ca este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar iar faptul generator și exigibilitatea TVA în cazul livrărilor de bunuri imobile intervine la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

Se reține ca, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată este constituită , pentru livrări de bunuri și prestări de servicii , din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca în cazul livrării de bunuri pentru care beneficiarul este persoana afiliată furnizorului , baza de impozitare este considerată valoarea de piață atunci când contraprestatia este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării nu are drept de deducere a TVA.

Având în vedere ca , livrarea de bunuri imobile s-a realizat între persoane afiliate respectiv Societatea X și persoana fizică R , se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea de piață a imobilului și au stabilit suplimentar diferența de TVA asupra bazei impozabile stabilită suplimentar.

În ceea ce privește argumentul societății contestat referitor la determinarea TVA prin aplicarea procedurii sutei marite conform prevederilor pct.36 din H.G. nr.1/2016 dat în aplicarea art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal menționăm:

La pct.36 din H.G. nr.1/2016 pentru aplicarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.291 din Cod , se prevede:

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

“Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de [art. 291](#) din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv $20 \times 100 / 120$ în cazul cotei standard și $19 \times 100 / 119$ începând cu data de 1 ianuarie 2017, $9 \times 100 / 109$ sau $5 \times 100 / 105$ în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa.

De asemenea, se reține ca pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile se aplica procedura sutei mărite atunci când :

-părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

-în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

-în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

- prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă.

În speta, după cum s-a arătat și mai sus valoarea de piață a bunului imobil care face obiectul contractului de vânzare -cumpărare a fost determinată conform Raportului de evaluare întocmit de către evaluatorul autorizat.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în cazul livrării de bunuri pentru care beneficiarul este persoana afiliată furnizorului, baza de impozitare este considerată valoarea de piață atunci când contraprestatia este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării nu are drept de deducere a TVA.

Având în vedere că valoarea de piață a fost stabilită de către un evaluator autorizat iar din raportul de evaluare nu rezultă că aceasta valoare include și TVA se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA la valoarea de piață care reprezintă baza de impozitare în cazul livrării de bunuri între persoane afiliate.

Faptul că prin Contractul de vânzare -cumpărare încheiat între persoane afiliate, este prevăzut că prețul bunului imobil include și TVA nu are relevanță în speta în condițiile în care valoarea înscrisă în contract nu reflectă prețul pieței, prețul pieței fiind stabilit prin raport de evaluare, fără TVA.

Prin urmare, argumentul societății contestată potrivit căruia în speta s-ar aplica procedeele sutei marite conform prevederilor pct.36 din H.G. nr.1/2016 dat în aplicarea art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

În consecință, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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;”

și se va respinge că neîntemeiată contestația formulată de Societatea X, cu privire la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Inspecție Fiscală.

3.Referitor la obligatiile fiscale accesorii, stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere și Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare, contestate de societate;

a).D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de nedeclarate stabilite asupra debitului individualizat de plata prin Decizia de impunere în conditiile în care dobanzile și penalitatile de nedeclarare se datoreaza pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale de plata.

În fapt,prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere rezulta ca asupra TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala , au stabilit pe perioada 25.01.2019 -30.01.2020, dobanzi.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere .

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare rezulta ca penalitatile de nedeclarare au fost calculate pe perioada 25.02.2017-30.01.2020 asupra debitului reprezentând TVA individualizata de plata prin Decizia de impunere.

Societatea X contestata partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere și anume contesta suma reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere aferente debitului stabilit suplimentar prin Decizia de impunere.

Totodata, societatea contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale accesorii aferente TVA stabilită suplimentar.

În sustinerea contestatiei, societatea arata ca obligatiile fiscale principale au fost stabilite nelegal motiv pentru care, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere a solicitat anularea obligatiilor fiscale principale iar potrivit principiul de drept "accesorium sequitur principale" solicita si anularea obligatiilor fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, dobanzi si penalitati de intarziere aferente obligatiilor fiscale principale contestate.

În drept, obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art,174, art.176 si art.181 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

-art.174

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.176

„(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.[...]

(4)Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181.”

- art.181

“(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către contribuabil a obligațiilor fiscale principale se datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

Se reține că, dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181.

Se reține că, se datorează penalități de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere.

Analizând contestația formulată în raport de prevederile legale mai sus enunțate și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.03.2016-30.06.2019 lei, au respins la rambursare TVA, au stabilit suplimentar TVA și au stabilit de plată TVA.

Societatea X contestă parțial actul administrativ și anume contestă obligațiile fiscale, stabilite de organele de inspecție fiscală pe perioada 01.03.2016-30.06.2019, care se compun din:

- TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de Societatea afiliată C;

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

- TVA stabilita suplimentar asupra vanzarii a doua terenuri catre persoana afiliata R;

Din Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere și anexa la decizie rezulta ca organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X, pe perioada 25.01.2019 -30.01.2020, dobanzi.

De asemenea, se reține ca prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare și anexa la decizie rezulta ca, pe perioada 25.02.2017-30.01.2020, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X penalitati de nedeclarare aferente debitului reprezentând TVA, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora contribuabilii datoreaza bugetului de stat dobanzi pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi aferente TVA stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice .

De asemenea, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca se datoreaza penalitati de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, astfel ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada 25.02.2017-30.01.2020 penalitati de nedeclarare aferente debitului reprezentând TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere.

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate dobanzile si penalitatile de nedeclarare reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata; în speta dobanzile și penalitatile de nedeclarare sunt aferente TVA stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere precum și TVA stabilita suplimentar prin aceasta decizie, contestata de societate , solutionata prin prezenta decizie în sensul respingerii ca neintemeiata.

În conditiile în care prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere și totodata cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata prin același act administrativ fiscal asupra caruia au fost calculate accesoriile contestate iar dobanzile și penalitatile de nedeclarare reprezintă măsura accesorie în raport de debitul de plata, având în vedere principiului de drept „accesorium sequitur principale” în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, urmează a fi respinsa contestatia ca neintemeiata și cu privire la dobanzile și penalitatile de nedeclarare aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere și Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare.

b)Referitor la dobanzile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si dobanzile...**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina societății X obligații fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale retinute de la asigurați;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinute de la asigurați;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați;
- dobanzi aferente impozitului pe construcții;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe construcții;

Societatea contesta partial actul administrativ fiscal și anume contesta accesoriile aferente TVA stabilite suplimentar respectiv TVA stabilită de plata prin Decizia de impunere.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi asupra debitului stabilit de plata prin Decizia de impunere.

În contestatia formulata societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt și de drept pentru care înțelege sa conteste și dobanzile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalitati de intarziere.

Potrivit art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestatiei;*
- c) motivele de fapt si de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiaza;*
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;”

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

In aceste conditii in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**”*

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", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

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

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt și de drept cu privire la accesoriile, contestate, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatăre cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și această sumă în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, mai sus enunțate, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de Societatea X cu privire la accesoriile stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiată a contestațiilor formulate de Societatea X, înregistrate la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală precum și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, cu privire la obligațiile fiscale în valoare totală care se compun din:

- TVA stabilită suplimentar;
- dobânzi aferente TVA de plată;
- penalități de nedeclarare aferente TVA de plată;

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de Societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, cu privire la obligațiile fiscale accesorii în valoare de...

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.