



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Agencia Națională de

Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

Contestațiilor

Str. Apolodor nr.17 Sector 5, .X., CP
050741

Tel : 021 319 97 54

Fax. 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.r

DECIZIA nr.300 din 29.11.2016

privind soluționarea contestației formulate

.X. S.R.L. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **A_SLP 1321/08.07.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.X./01.07.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_1321/08.07.2016 asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.** înregistrată la ORC sub nr..X./2007 având CUI .X., cu sediul social în municipiul .X., zona .X., județul .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X..05.2016.

.X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, societatea solicită anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 pentru suma de **.X. lei** aferentă perioadei 2011 - 2013.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **19.05.2016**, prin remitere directă, așa cum reiese din semnătura olografă existentă pe actele administrative contestate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **27.06.2016**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului registratură din cadrul acestei instituții, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.R.L.**

I. Prin contestație, **.X. S.R.L.** arată că a fost înființată în anul 2010 având ca obiect principal de activitate: producția de energie electrică, regenerabilă. Astfel, din investițiile dezvoltate pe raza comunelor .X., .X. din județul .X., proiectul eolian .X., compus din .X. de turbine eoliene cu capacitatea individuală de 3 MW a devenit operațional în anul 2013, generând venituri impozabile din livrarea de energie electrică și tranzacționarea de certificate verzi.

Începând cu luna noiembrie 2013, societatea face parte din Grupul danez producător de turbine eoliene .X. .

Pentru construirea parcului eolian .X., contestatara a apelat la serviciile prestate/bunurile furnizate de :

- .X. S.R.L. reprezentând lucrări de construcții, conform contractului din 23.08.2011,

- .X. S.R.L. reprezentând servicii de organizare, conducere și gestionare a activităților de dezvoltare .X., conform contractului nr..X./2008,

- .X. S.R.L. reprezentând servicii de administrare a execuției lucrărilor de construcție a parcului eolian, conform contractului nr..X. /03.10.2011.

Potrivit contractului din 31.12.2008 și actelor adiționale încheiate cu .X. .X. GmbH și .X. S.R.L., contestatara a achiziționat .X. de turbine eoliene contra sumei de .X. euro (.X. euro + .X. euro).

Ulterior, nouă din turbinele eoliene au fost înstrăinate către .X. prin contractul de transfer de linie de activitate .X. /17.01.2013, iar în luna decembrie 2013, .X. S.R.L. a primit o notă de credit de la .X. .X. GmbH, prin care prețul contractului se ajustează în sensul diminuării cu valoarea de .X. euro (echivalentul a .X. lei).

Nota de credit a fost reflectată în contabilitate prin diminuarea valorii inițiale a activelor înregistrate în contul 213.1 „*Echipament tehnologic*”, conform prevederilor pct.49 (1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la regulile generale de evaluare a activelor.

A. Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** aferente activelor cedate cu ocazia transferului liniei de afaceri înregistrate în contul 658.3 „*Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital*”, stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, contestatara arată că suma se compune din datoriile către .X. S.R.L. (.X.), către .X. S.R.L. (.X.) și către .X. S.R.L. (.X.).

A.1. Contestatara invocă în susținere principiul independenței exercițiului reglementat de pct.42 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea

Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizând că valoarea lucrărilor executate și a bunurilor livrate a fost înregistrată în contabilitate, așa cum este menționată prin contractele încheiate cu .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L.

Societatea consideră că toate contractele încheiate cu .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. au calitatea de document justificativ, definită la pct.1 și pct.2 din Anexa 1 la Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile de aplicare a O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile. De asemenea, anexează documentul emis de .X. din data 12.12.2012 care cuprinde estimarea efectuată pentru ansamblul de lucrări executate către .X. S.R.L., pentru care nu se emisese încă facturi.

De asemenea, contestatara invocă *principiul contabilității de angajamente*, prevăzut de O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că înregistrarea valorii activelor a fost efectuată, pe măsură ce acestea au fost executate, astfel încât, consideră neacordarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, ca fiind eronată.

A.2. Societatea combate neacordarea deductibilității fiscale pe motivul lipsei facturilor, arătând că facturile emise de .X. au fost prezentate la inspecția fiscală, respectiv:

- factura nr..X./28.03.2013 în sumă de .X. lei emisă în baza contractului de construcție din data 23.08.2011 și a contractului încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. în data 17.01.2013, perioada de efectuare a lucrărilor fiind septembrie 2011 - martie 2013,

- factura nr..X./28.03.2013 în sumă de .X. lei emisă de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. pentru cele nouă turbine eoliene livrate în baza contractului încheiat în data de 21.12.2008, perioada de efectuare a lucrărilor fiind septembrie 2011 - martie 2013.

Aceste facturi au fost emise direct către .X. S.R.L. în baza contractului încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. în data de 17.01.2013 prin care se prevede că toate sumele datorate pentru cele nouă turbine eoliene transferate vor fi facturate de .X. S.R.L. direct către .X. S.R.L.

Referitor la suma de .X., contestatara arată că aceasta reprezintă valoarea datoriilor către .X. S.R.L. pentru cele nouă turbine eoliene transferate către .X. S.R.L., potrivit contractului de cesiune parțială din data de 18.01.2013 în valoare de .X. euro și notificării de cesiune nr..X./21.12.2012 transmise către .X. S.R.L.

A.3. Societatea susține că a înregistrat venituri impozabile în sumă de .X. lei ca urmare a transferului liniei de afaceri, reflectat în rezultatul contabil și fiscal, astfel încât întreaga cheltuială cu scoaterea din evidență a activelor cedate devine deductibilă la calcul profitului impozabil.

A.4. Deoarece organele de inspecție fiscală, în mod eronat au constatat ca fiind nedeductibilă fiscal suma de **.X. lei** reprezentând o parte din cheltuielile

cu activele cedate în sumă de .X. lei, contestatara apreciază că, ar fi fost temeinic și legal, ca o parte proporțională din veniturile impozabile în sumă de .X. lei, să fie considerată ca fiind venituri neimpozabile, în conformitate cu prevederile art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile.

B. Societatea consideră că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au încadrat suma de **.X. lei** (echivalent a sumei de .X. euro) ca fiind o reducere comercială, arătând prin nota de credit primită în luna decembrie 2013 de la .X. .X. Gmbh a fost ajustat în sensul diminuării, prețul contractual de achiziție a turbinelor eoliene.

Luând în considerare fondul economic al notei de credit, respectiv afectarea valorii turbinelor eoliene, .X. S.R.L. a diminuat în luna decembrie 2013, costul de achiziție al activelor, prin înregistrarea contabilă :

213.2 „Echipamente tehnologice” = 404 „Furnizori din imobilizări”, conform prevederilor pct.36 alin.1, pct.49 alin.(1) și pct.51 alin.(1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Față de definiția reducerii comerciale prevăzută la pct.50 alin.(5) și alin.(6) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, societatea arată că, ajustarea prețului efectuată în baza notei de credit primită de la .X. .X. Gmbh nu reprezintă: un rabat, o remiză și nici risturn, deoarece nu a existat un defect de calitate la turbinele eoliene, nu s-au realizat venituri peste volumul agreed și nu s-au realizat mai multe tranzacții decât cele prevăzute în contractul inițial.

Contestatara solicită aplicarea prevederilor art.13 alin.(2) și alin.(6) din Noul Cod de procedură fiscală, referitoare la interpretarea legii, arătând că diminuarea valorii activului a fost în concordanță cu voința legiuitorului, exprimată prin reglementările pct.76 (2) din O.M.F. nr.1802/2014 aplicabile de la data 01.01.2015.

Astfel, chiar dacă ar fi fost vorba de o reducere comercială, interpretare cu care contestatara nu este de acord, voința legiuitorului, chiar și cea prevăzută prin O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, era în sensul că, ajustările de preț primite ulterior facturării, să corecteze costul de achiziție și nu să fie înregistrate în contul de profit și pierdere.

Societatea consideră că, prevederile art.13 alin.6 din Noul Cod de procedură fiscală reprezintă transpunerea în legislație a principiului „*in dubio contra fiscum*” trebuie corelat cu *principiul certitudinii impunerii*, invocând în susținere Deciziile nr.2359/2013 și nr.4349/2011 emise de Înalta Curte de Casație și Justiție, care au consacrat principiul anterior intrării în vigoare a Noului Cod de procedură fiscală.

De asemenea, societatea evidențiază invocarea în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr F-.X..05.2016 (pag.34 pargf.5) a unor articole din titlul VI TVA din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care au relevanță în stabilirea

tratamentului fiscal al operațiunilor prin prisma TVA și nicidecum prin prisma impozitului pe profit.

C. Referitor la accesoriile stabilite de plată, contestatara solicită anularea acestora, pe motiv că au fost stabilite nejustificat și după expirarea termenului de 3 luni reglementat de art.104 din Codul de Procedură Fiscală, invocând în susținere cauza CJUE C-183/14 Salomie Olteanu contra României.

D. Aspecte de nelegalitate de ordin procedural

Referitor la nelegalitatea actelor administrative emise, .X. S.R.L. susține următoarele :

- temeiul juridic al actelor procedurale încheiate în timpul inspecției fiscale este marcat de echivoc.

Astfel, societatea solicită lămurirea cadrului legal aplicabil din punct de vedere procedural, în raport de data începerii inspecției fiscale (înscrierea în Registrul Unic de Control din data de 28.10.2014), în condițiile în care inspecția fiscală a fost inițiată în baza avizului de inspecție fiscală F-CT .X./21.10.2014 emis de A.J.F.P. .X., iar competența pentru efectuarea inspecției fiscale a fost delegată la data de 07.01.2016 către A.J.F.P. .X. prin dispunerea delegării de competență nr. GLR_REG 748/07.01.2016.

- actele administrative contestate au fost întocmite după epuizarea termenului de finalizare a inspecției fiscale, respectiv de 3 luni în situația contribuabililor mijlocii, prevăzut de art.104 din vechiul Cod de Procedură Fiscală.

Societatea invocă în susținere prevederile art.122, art.123 alin.2 și art.126 alin.2 din Noul Cod de Procedură Fiscală, arătând că inspecția fiscală nu a fost niciun moment suspendată, astfel că, raportul de inspecție fiscală, decizia de impunere și dispoziția de măsuri au fost întocmite după expirarea termenului imperativ prevăzut de lege, fiind lovite de nulitate.

- nelegalitatea „noii” inspecții fiscale începute la data de 08.02.2016, dispusă de A.J.F.P. .X. prin adresa nr..X./03.02.2016, față de lipsa întocmirii și comunicării, anterior începerii a unui aviz de inspecție fiscală,

- nulitatea Dispoziției de privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 în sensul obligării organelor de inspecție fiscală la emiterea și comunicarea dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă perioadei 2011 - 2013.

.X. S.R.L. solicită, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 din Codul de Procedură fiscală, restituirea sumelor achitate în mod voluntar, motivând că, plata debitului nu este echivalentă cu recunoașterea datoriei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X..05.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016, constatându-se următoarele deficiențe:

În perioada supusă inspecției fiscale **01.01.2011 - 31.12.2013**, .X. S.R.L. a desfășurat activitate de producție de energie electrică, facturată către .X. S.R.L. și a înregistrat venituri și din vânzarea certificatelor verzi alocate, astfel:

- energie electrică livrată : .X. kwh;
- valoare energie electrică facturată : .X. lei;
- număr certificate verzi alocate : .X. ;
- număr certificate verzi amânate : .X. ;
- valoare certificate verzi vândute : .X. lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data 21.11.2011 a fost majorat capitalul social subscris și vărsat al contestatarii la suma de .X. lei, conform mențiunii nr..X./18.10.2011 înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului, astfel că în perioada 12.04.2012 - 27.11.2013 structura a fost nr..X. deținea 80% și nr..X. deținea 20%.

Începând cu data de 27.11.2013, conform mențiunii nr..X./27.11.2013 înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului la data 05.12.2013, capitalul social subscris și vărsat era în sumă de .X. lei, structura acționariatului fiind formată din două persoane juridice din Danemarca: firma .X. deținea 80 % și firma .X. APS deținea 20 %.

Astfel, .X. S.R.L. era parte afiliată, la data inspecției fiscale, așa cum este definită la art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu firmele .X. și respectiv .X. APS.

Din declarațiile pe propria răspundere date de .X., în calitate de administrator al firmelor .X. și .X. APS, reiese că cele două societăți mai dețin acțiuni/părți sociale la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. .X.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că, persoanele fizice și juridice afiliate cu care .X. S.R.L. a avut relații de afaceri sunt: .X. S.R.L. (CUI .X.), .X. S.R.L.(CUI .X.), .X. Trading S.R.L.(CUI .X.), .X. (CUI .X.), .X., .X., .X., .X., .X., .X. GmbH, .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. S.R.L.:

- profit impozabil stabilit în sumă de :.X. lei (- .X. lei - .X. lei + .X. lei)
- impozit pe profit suplimentar de plată pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013 : **.X. lei** (.X. lei an 2013 - .X. lei an 2012).

Obligațiile suplimentare privind impozitul pe profit stabilit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013 sunt rezultatul următoarelor deficiențe constatate :

A. În perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, .X. S.R.L. a beneficiat de împrumuturi de la entitățile afiliate, respectiv de la: .X., .X. Limited, .X., .X. ApS, pentru care a calculat și declarat prin Declarația anuală privind impozitul pe profit, cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar în sumă de 1.069.046 lei, în următoarea structură :

- anul 2011 :.X. lei ;
- anul 2012: .X. lei ;
- anul 2013 : .X. lei, considerate în mod corect de contribuabil, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

S-a constatat că, .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2011 și anul 2013, capitaluri proprii negative, iar în anul 2012 gradul de îndatorare a fost mai mare

decât trei, cu respectarea prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.59-70¹ din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au solicitat contribuabilului, prin Nota explicativă nr..X./04.03.2016, să prezinte detaliat modul de calcul al dobânzilor și diferențelor de curs valutar pe ani fiscali, aferente împrumuturilor acordate de entitățile afiliate.

Din situația pusă la dispoziție de .X. S.R.L., rezultă următoarea situație a dobânzilor și diferențelor de curs valutar aferente împrumuturilor primite:

- pentru anul 2011 : .X. lei,
- pentru anul 2012 : .X. lei,
- pentru anul 2013 : .X. lei,

în total suma de .X. lei, la data 31.12.2013, adică cu .X. lei mai mult, decât sumele declarate de către .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au majorat masa cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru perioada verificată, cu suma de **.X. lei**, conform prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.59-70¹ din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

B. Activitatea desfășurată de către .X. S.R.L., s-a realizat în cadrul Parcului eolian .X. din județul .X. unde funcționau la data de 31.12.2013 un număr de .X. de turbine cu o putere instalată de 123 MW.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a încheiat contracte pentru buna funcționare a parcului eolian:

1. Contract de construcție nr.X./09.08.2011, data modificată 23.08.2011 încheiat cu .X. S.R.L. care are calitatea de antreprenor, prin care beneficiarul dorește să dezvolte Proiectul de energie eoliană .X., amplasat în județul .X..

Obiectul contractului: Parcul eolian .X. cuprinde cincizeci de turbine eoliene, fiecare fiind evaluată ca având o capacitate nominală de 3 MW.

Beneficiarul dorește anumite lucrări de infrastructură civile și structurale și sisteme electrice pentru Parcul eolian, precizate în detaliu în caietul de sarcini ca infrastructură a Parcului eolian.

Beneficiarul dorește ca lucrările pentru infrastructura Parcului eolian să fie executate de către antreprenor și a convenit un preț cu antreprenorul pentru executarea obligațiilor sale în temeiul contractului de construcție.

Antreprenorul se angajează față de beneficiar să proiecteze, să execute și să finalizeze lucrările pentru infrastructura Parcului eolian, așa cum sunt stabilite prin Caietul de sarcinii și să remedieze orice defecțiuni ale acestora, în conformitate cu prevederile contractului de construcție.

Beneficiarul de angajează să platească antreprenorului proiectarea, execuția și finalizarea lucrărilor pentru infrastructura Parcului eolian și remedierea oricăror defecte ale acestora, echivalentul sumei forfetare de .X. euro, fără TVA.

Acest contract a fost modificat și completat cu :

- actul adițional nr..X./23.08.2011 cu referire la gaj pe acțiuni, garanție de plată și împrumut bancar;

- actul adițional nr.X/19.09.2012 pentru livrarea transformatoarelor, achiziționate în baza contractului de vânzare-cumpărare din 07.02.2012, .X. S.R.L. fiind desemnată în baza contractului nr..X./29.11.2011 pentru efectuarea transportului, instalării, testării și operării transformatoarelor la stația .X.. Prețul contractului de construcție se modifică la suma de .X. euro, fără TVA.

- actul adițional nr.X/19.12.2012 - modificare termeni contractuali (cesionare, garanție reală, etc.)

- actul adițional nr..X./21.01.2013 - înlocuirea anexei nr.3 „Graficul plăților”.

Conform anexei nr.X aferentă contractului de construcție, graficul plăților, agreeat de cele 2 părți contractante a fost :

- .X. % din prețul contractului se va plăti ca avans de către beneficiar, antreprenorului;

- .X. % din prețul contractului se va plăti la finalizarea căilor de circulație din perimetrul amplasamentului și a platformelor suport pentru macara, pentru 10 turbine eoliene, la primirea de către beneficiar, prin poștă sau fax, a documentațiilor aferente;

- X % din prețul contractului se va plăti la finalizarea pozării tuturor cablurilor MV și a tuturor șanțurilor de umplutură, la primirea de către beneficiar, prin poștă sau FAX a documentațiilor aferente;

- X % din prețul contractului se va plăti la finalizarea stației, la primirea de către beneficiar, prin poștă sau fax, a documentațiilor aferente;

- X % din prețul contractului se va plăti la finalizarea fundației, la primirea de către beneficiar, prin poștă sau fax, a documentațiilor aferente.

.X. S.R.L. a primit facturi de la .X. S.R.L. în perioada februarie 2013 - decembrie 2013, reprezentând contravaloarea unor lucrări de construcție, aferente Parcului eolian .X., în sumă de .X. lei, din care baza impozabilă este de a .X. lei și TVA .X. lei (echivalentul a .X. Euro).

S-a mai constatat că, .X. S.R.L. **nu a pus la dispoziția** organelor de inspecție fiscală, situații de lucrări, devize de lucru pe obiective de investiții, pentru a proba componentele din parcul eolian unde s-au concretizat aceste sume.

Contravaloarea sumelor facturate face parte din valoarea întregii investiții în suma de .X. lei, evidentiată în Procesul verbal de recepție de punere în funcțiune nr..X./25.03.2013, în care se precizează faptul că valoarea de înregistrare a fondurilor fixe ce se pun în funcțiune este de .X. lei (reprezentând soldul contului 231 *”Imobilizări corporale în curs de execuție”* la data de 25.03.2013).

2. Contractul de furnizare și instalare turbină eoliană încheiat la data de 31.12.2008 cu .X. S.R.L. și .X. .X. GMBH, care au calitatea de antreprenori, pentru Proiectul .X. .X.. Obiectul contractului îl constituie livrarea, ridicarea și darea în folosință a unui număr de cincizeci de turbine eoliene tipul V 90 - 3 MW, având fiecare o capacitate nominală de 3 MW.

Firma .X. .X. Gmbh va asigura livrarea turbinelor eoliene, iar .X. S.R.L. va asigura ridicarea, instalarea, punerea în funcțiune, darea în folosință și testele de finalizare pentru turbinele eoliene.

Prețul contractului pentru execuția de către Antreprenor a lucrărilor și a oricăror obligații care îi revin în baza acestui contract este de .X. euro, din care .X. euro preț import turbine Germania și .X. euro pentru partea de instalare - montaj turbine.

Prețul final al contractului a fost modificat prin Actul adițional nr.X din data de 02.05.2011, fiind stabilit la suma de .X. euro, care include: .X. euro preț import turbine Germania și .X. euro pentru partea de instalare - montaj turbine (.X. S.R.L.).

Conform evidențelor financiar-contabile, prezentate în timpul inspecției fiscale (fișa cont 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*„) și potrivit datelor furnizate prin răspunsul societății, înregistrat la A.J.F.P. .X. sub nr..X./14.03.2016 la Nota explicativă solicitată în timpul inspecției fiscale, .X. S.R.L. a comunicat că a înregistrat pentru acest contract, următoarele:

a) achiziții intracomunitare de bunuri de la firma .X. .X. Gmbh în sumă de .X. Euro (echivalent .X. lei) reprezentând contravaloarea celor .X. de turbine achiziționate în perioada mai-iunie 2012, conform facturilor externe primite :

INVOICE nr. .X./29.05.2012 - .X. euro

INVOICE nr..X./29.05.2012 - .X. euro

INVOICE nr. .X./14.06.2012 - .X. euro.

Achiziția celor .X. de turbine este probată de către agentul economic cu trei facturi externe primite și pe baza documentelor de transport, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, fără detalieri pe componente, cu prețul aferent contravalorii facturilor emise.

b) achiziții de lucrări de ridicare, instalare, punere în funcțiune, dare în folosință și testele de finalizare pentru turbinele eoliene de la .X. S.R.L., lucrări în valoare de .X. Euro (echivalent .X. lei) din factura nr..X./28.03.2013 cu servicii destinate montării celor .X. de turbine și nu a celor .X. de turbine facturate de partea din Germania.

Contribuabilul nu a pus la dispoziție alte documente care să probeze lucrările care au stat la baza acestei facturi, respectiv: situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru detaliate pe faze de execuție.

S-a constatat că, documentul care a atestat punerea în funcțiune a întregului .X. la data de 25.03.2013 a fost Procesul Verbal nr..X./25.03.2013.

c) In data de 26.10.2012, .X. .X. Gmbh, potrivit clauzelor contractuale, facturează prin INVOICE nr..X., penalități contractuale pentru neachitarea în termen a facturilor în sumă de .X. euro (echivalent .X. lei) sumă evidențiată de către .X. S.R.L. în contul de imobilizări 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*„.

d) In baza Actului adițional la Contractul încheiat la data de

31.12.2008, .X. .X. Gmbh facturează și un transformator în sumă de .X. Euro echivalent a .X. lei, înregistrat de societate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*„.

În luna noiembrie 2012, au fost întocmite procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor Parcului eolian .X., după cum urmează :

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 privind lucrările de construcții aferente obiectivului „*.X. - putere totală 150 MW*” situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectele din Anexa nr.4 la P.V. și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 privind lucrările de montaj aferente obiectivului „*.X. -putere totală 150 MW*” situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectele din Anexa nr. 4 la Procesul verbal și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 pentru Stația electrică de transformare .X./33 kv .X. și racord LES 110 kv. situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X. executate în conformitate cu proiectele din Anexa nr.4 la Procesul verbal și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 pentru Stație electrică de transformare .X./33 kv .X. și racord LES 110 kv. situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectele din Anexa nr. 4 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 pentru Conectare .X. .X. - Stație de conexiuni nr..X./21, Comuna .X. - lucrări construcții executate în conformitate cu proiectele.X./2010, DE 43.2/2011 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 pentru Conectare .X. .X. - Stație de conexiuni .X., Comuna .X. - lucrări montaj executate în conformitate cu proiectele.X./2010, DE43.2/2011 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./21.11.2012 pentru Consolidarea și reabilitarea drumului .X. și a Străzii Dunării situat în comuna .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectul DE 43.1/2011 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011, semnat și ștampilat.

S-a constatat că, prin cele șapte procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor întocmite în data 21.11.2012, comisia de recepție a propus „admiterea recepției fără obiecții”, motivând propunerea prin argumentele: *”Cartea Tehnică a construcției este completă”* și *”lucrarea este executată, în conformitate cu proiectele de execuție și cu contractele încheiate”* și recomandă *”Acceptarea recepției fără recomandări”*.

Prin urmare, la data de 21.11.2012, documentele prezentate, certificau faptul că lucrările pentru construirea parcului eolian au fost executate și gata de recepție la valorile facturate, valoarea investiției reprezentând prețul de achiziție facturat de către partenerii contractuali.

Parcul eolian .X. a fost pus în funcțiune, final în data de **25.03.2013** prin întocmirea Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X, prin care se precizează că valoarea de înregistrare a fondurilor fixe ce se pun în funcțiune este de .X. lei, admitându-se recepția punerii în funcțiune a capacităților :

- Stație electrică de transformare .X./33/KV .X.,
- Racord LES 110KV Stație de conexiuni .X. eolian .X. - putere 123 MW.

e) În data 30.12.2013, .X. .X. Gmbh a emis nota de credit prin INVOICE nr..X. în suma de .X. euro (echivalent .X. lei).

Potrivit corespondenței între cele două entități, pusă la dispoziție de către contribuabil, în forma originală și tradusă, rezultă următoarele:

- nota de credit reprezintă o ajustare preț de transfer pentru Parcul eolian .X. SP - .X. : *”Mai jos sunt ajustările prețului de transfer (marja de discount PBU - centru de profit) efectuate în legătură cu preluarea din partea .X. , care a emis și o notă de credit către .X. S.R.L. în decembrie 2013 pentru aceeași sumă”*;

- prin această ajustare s-a urmărit ajustarea veniturilor și a cheltuielilor realizate între părțile afiliate;

- marja de discount a fost acordată pentru tot Parcul eolian .X./P - .X., această marjă de discount reprezintă o ajustare privind Contractul de prestari servicii tehnice, discount acordat pentru cele .X. de turbine pentru care s-au emis facturile de livrare inițiale în sumă de .X. euro ;

- ajustarea prețului prin acordarea de discount a fost efectuată ulterior facturării (anul 2012 - anul facturării, anul 2011- anul furnizării turbinelor), printr-o factură ulterioară, respectiv prin Invoice nr..X./30.12.2013;

S-a constatat că, Nota de credit nr..X./30.12.2013 cuprinde la rubrica *”descriere”*, următoarele :

- art.10 - nacele (platforme) - Centrala eoliană ajustare privind TSA (Contract de prestari servicii tehnice) pentru .X. .X. SP-.X., suma de .X. Euro;

- art. 20 - nacele (platforme) - Centrala eoliană ajustare privind TSA (Contract de prestari servicii tehnice) pentru .X. .X. SP-.X., suma de .X. Euro;

- art.30 - lame - Centrala eoliană ajustare privind TSA (Contract de prestari servicii tehnice) pentru .X. .X. SP-.X., suma de .X. Euro;

- art. 40 - turnuri - Centrala eoliană ajustare privind TSA (Contract de prestari servicii tehnice) pentru .X. .X. SP-.X., suma de .X. Euro.

f) In data de 12.12.2013, .X. .X. Gmbh emite nota de credit printr-o factură ulterioară, respectiv prin INVOICE nr..X. în suma de .X. Euro (echivalent .X. lei), anulând penalitățile facturate în anul 2012, penalități care erau înregistrate la acel moment de către .X. S.R.L. în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție".

3. Contractul de cesiune nr..X./29.03.2012 încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. prin care se transferă toate drepturile și obligațiile pentru nouă turbine situate în .X., județul .X., în baza căruia s-a întocmit factura .X./29.03.2012 prin care se cesionează cele nouă turbine la prețul de .X. lei, fără TVA, moment în care s-a înregistrat scoaterea din evidență a investiției în curs, prin nota contabilă :

658.3 = 231 .X. lei

Cheltuieli privind activele cedate

și alte operațiuni de capital "Imobilizări corporale în curs de execuție".

Conform Încheierii .X./08.11.2012 s-a întocmit un Acord de constatare amiabilă a nulității contractului de cesiune autentificat sub .X./29.03.2012, întocmindu-se factura fiscală .X./15.11.2012 de stornare a sumei de .X. lei și astfel, implicit a fost repusă în cadrul investițiilor în curs, suma de .X. lei, prin nota contabilă :

658.3 = 231 - .X. lei

Cheltuieli privind activele cedate

și alte operațiuni de capital "Imobilizări corporale în curs de execuție".

La data de 17.01.2013, .X. S.R.L. a transferat către .X. S.R.L., linia de afaceri .X. .X., conform Contractului de vânzare - cumpărare nr.01/17.01.2013, în condițiile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că, transferul liniei de afaceri nu va fi purtător de TVA.

Contribuabilul **nu a înregistrat analitic** și nici în contabilitatea de gestiune, achizițiile de bunuri și servicii destinate liniei de afaceri .X. .X. pentru a putea fi stabilite implicațiile fiscale, conform răspunsurilor date prin Nota explicativă solicitată de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la justificarea sumei de .X. lei înregistrată în costuri prin nota contabilă :

658.3 = 231 .X. lei

Cheltuieli privind activele cedate

și alte operațiuni de capital "Imobilizări corporale in curs de execuție",

reprezentanții legali ai .X. S.R.L. au răspuns :

„Dorim să menționăm că pe parcursul perioadei 2008, până la punerea în funcțiune a parcului eolian, în contul 231 .X. S.R.L. s-au înregistrat toate costurile înregistrate pentru construcția parcului eolian.

Dorim să menționăm că detalierea contului 231 pe perioada 2008-2010 este anexată prezentei note explicative, iar pe perioada 2011-17.01.2013 echipa de inspecție fiscală a primit atât în format electronic, cât și fizic componența soldului contului 231 în data de 17.02.2016. Totodată, menționăm că toate facturile, contractele și documentele justificative pentru perioada 2010

- 2013 au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.”

La data de 17.01.2013, potrivit informațiilor furnizate prin nota explicativă, balanței mijloacelor fixe puse la dispoziție de contribuabil, precum și datelor înregistrate în contul 231 *”Imobilizări corporale în curs de execuție”*, **fără existența unor de situații de lucrări, devize, întocmite pentru fiecare obiectiv de investiții**, .X. S.R.L. a prezentat o structură a Parcului eolian .X., recepționat potrivit Proceselor verbale de recepție a lucrărilor, pentru suma de .X. lei : fundații, drumuri și platforme, instalație electrică de forță 33 kv., echipamente instalații forță 33 kv., echipamente .X. generatoare eoliene.

S-a constatat că, din componența contului 231, nu reiese destinația pe obiectivele de investiții a sumelor facturate, iar în data de 17.01.2013 s-a efectuat înregistrarea prin nota contabilă :

231 = 408 .X. lei

”Imobilizări corporale în curs de execuție,, ”Facturi de primit,,
fără niciun document, care să probeze componența și destinația acestei sume, înregistrare ulterioară întocmirii proceselor verbale de punere în funcțiune a Parcului eolian .X., realizată în luna noiembrie 2012.

Suma de .X. lei, reprezintă înregistrarea unor sume datorate către antreprenorul .X. S.R.L. pentru care nu erau emise facturi la data notei contabile, respectiv 17.01.2013.

La data 17.01.2013 a fost înregistrată și nota contabilă

658.3 = 231 .X. lei

„Cheltuieli privind activele cedate,, „Imobilizări corporale în curs de execuție”

Descărcarea din gestiune a investiției s-a realizat pentru suma de .X. lei, în următoarea componență :

Fundatii : .X. ;
Drumuri si platforme : X ;
Instalatie electrica de forta X ;
Echipamente instalatii forta X ;
Echipamente .X. : X ;
Generatoare electrice : X.

Suma de X lei a fost facturată de către .X. S.R.L., în baza contractului de furnizare turbine eoliene:

- factura nr..X./28.03.2013 în suma de .X. lei,
- factura nr.X/28.03.2013 în suma de .X. lei,
- factura nr.X/28.03.2013 în suma de X lei,
- fcatura nr.X/28.03.2013 în suma de X lei.

Astfel, diferența între .X. lei și X lei de X lei (X lei +X lei diferențe curs valutar înregistrată în contul 665) reprezintă transfer linie de afaceri.

S-a mai constatat că, ulterior datei de 17.01.2013 au fost primite facturi care justifică parțial suma de .X. lei, conform răspunsului la întrebarea nr.6 din Nota explicativă, prin care se justifică cu facturi **și nu cu situații de lucrări, devize, repartizate pe obiective de investiții**, numai suma de .X. lei, rămânând astfel, nejustificată cu documente emise pe numele .X. S.R.L., suma de .X. lei.

Transferul liniei de afaceri .X., este reflectată în Nota de contabilitate

emisă în data de 17.01.2013, din care rezultă transferarea activelor în suma de .X. lei și a pasivelor tot cu aceeași sumă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, recepția finală a investiției .X. .X. din perioada **22.03.2013-25.03.2013** a fost efectuată predarea - primirea investiției pentru un număr de **.X. de turbine eoliene existente în Parc** la acea data, de la antreprenorul .X. S.R.L. și furnizorul turbinelor .X. GmbH către beneficiarul .X. S.R.L., fiind încheiate certificate de predare-primire și un proces verbal de recepție a punerii în funcțiune:

- .X. nr. X și X din 22.03.2013, pentru .X. de turbine eoliene;
- Proces verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X/25.03.2013(X/25.03.2013) pentru obiectivul de investiții,
- Stație electrică de transformare .X./33 kv .X. și racord LES 110 kv;
- Stație de conexiuni .X.;
- .X. .X., putere 123 MW (41 turbine eoliene x 3 MW capacitate fiecare).

Parcul eolian .X. **a fost pus în funcțiune**, conform Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune **nr..X./25.03.2013** prin care se precizează faptul că valoarea de înregistrare a fondurilor fixe ce se pun în funcțiune este de .X. lei, efectuându-se înregistrările contabile :

| | | | |
|----------------------------|---|---|-------|
| 212 | = | 231 | X lei |
| " Construcții " | | "Imobilizări corporale în curs de execuție" | |
| 2131 | = | 231 | X lei |
| "Echipamente tehnologice," | | "Imobilizări corporale în curs de execuție" | |

S-a mai constatat că, în luna decembrie 2013, potrivit Registrului jurnal a fost efectuată înregistrarea contabilă :

| | | | |
|-----------|---|---------------------------------|--------|
| 212 | = | 213.1 | X lei, |
| "Clădiri" | | " Masini, utilaje, instalații," | |

fără nici un document care să probeze această realocare a obiectivelor de investiții, noua structură a parcului eolian la 31.12.2013, conform Balanței analitice a mijloacelor, pusă la dispoziție de către contribuabil.

4. Pentru justificarea construirii Parcului eolian .X., contribuabilul a prezentat în timpul inspecției fiscale, autorizații de construire și procese verbale la terminarea lucrărilor, din care cele mai importante sunt :

a) Autorizația de construire nr.X/29.07.2010, prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru "**Stație de transformare .X./33KV .X. și racord L.E.S. 110 KV**" comunele .X., .X., județul .X., emisă de Consiliul județean .X..

Lucrările au fost recepționate conform :

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/21.11.2012 (X/21.11.2012) privind lucrările de construcții aferente obiectivului "**Statie de transformare .X./33 kv .X. și racord LES 110 kv**" situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectele listate în Anexa nr.4 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr.X/29.07.2010,

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/21.11.2012 (X/21.11.2012) privind lucrările de montaj echipamente aferente obiectivului

“*Stație de transformare .X./33 kv .X. și racord LES 110 kv situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu proiectele listate în Anexa nr.4 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr.X/29.07.2010.*”

b) Autorizația de construire nr.X/05.08.2010, stadiul contestației formulată împotriva Raportului de control al CCR – CE .X., prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru “*.X. .X. - putere totală 150 MW*” comunele .X., .X., .X., județul .X.. Durata de execuție este de 36 luni calculată de la data începerii efective a lucrărilor.

Lucrările au fost recepționate cu :

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.1/21.11.2012 (.X./21.12.2012) privind lucrările de construcții aferente obiectivului .X. .X. - putere totală 150 MW, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X. executate în conformitate cu proiectele din Anexa nr.4 și contractul de execuție nr..X./24.08.2011. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr..X./05.08.2010.

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. privind lucrările de montaj aferente obiectivului .X. .X., executate în conformitate cu proiectele listate în Anexa nr.X și contractul de execuție nr..X./24.08.2011. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr..X./05.08.2010.

c) Autorizație de construire nr.X/20.09.2011 eliberată de Primaria Comunei .X., județul .X., prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru “*Conectare .X. .X.- Stație de conexiuni .X., comuna .X.*”.

Lucrările au fost recepționate cu :

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/21.11.2012(X/21.11.2012) privind lucrările de construcții aferente obiectivului “*Conectare .X. .X. - Statie de conexiuni .X.*” situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județ Constanta, executate in conformitate cu proiectele.X./2010 (Stație conexiuni 110 kv .X.), DE 43.2/2011 (Statie de conexiuni .X. - Drum acces), 08.12.096 (Sistem de securitate la incendiu și efracție pentru Statia de conexiuni 110 kv. .X.) și contractul de execuție nr..X./24.08.2010. Lucrarile au fost executate în baza Autorizației de construire nr.X/20.09.2011.

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/21.11.2012 (X/21.11.2012) privind lucrările de montaj aferente obiectivului “*Conectare .X. .X. - Stație de conexiuni .X.*” situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., executate în conformitate cu.X./2010 (Stație conexiuni 110 kv .X.), DE 43.2/2011 (Statie de conexiuni .X. - Drum acces), 08.12.096 (Sistem de securitate la incendiu și efracție pentru Stația de conexiuni 110 kv .X.) și contractul de execuție nr..X./24.08.2010. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr.X/20.09.2011.

d) Autorizație de construire nr.X/26.04.2012, eliberată de Primaria Comunei .X., județ .X. prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru “*Consolidarea și reabilitarea drumului DE 817 și a Străzii*”

Dunării, din comuna .X.”.

Lucrările au fost recepționate cu :

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/21.11.2012(.X./21.11.2012) privind lucrările de construcții aferente obiectivului *“Consolidare și reabilitarea drumului DE 817 și a Strazii Dunării ”* situat în Comuna .X., județ Constanța executate în conformitate cu proiectul DE 43.1/2011 și contractul de execuție nr..X./26.06.2012. Lucrările au fost executate în baza Autorizației de construire nr.X/26.04.2012.

S-a constatat că, documentele menționate la punctele 1- 4, certifică finalizarea lucrărilor pentru Parcul eolian .X. și punerea în funcțiune a acestuia la valoarea de achiziție de .X. lei, rezultată din Procesul verbal de recepție la finalizarea lucrărilor nr..X./25.03.2016 și din valoarea mijloacelor fixe înregistrate în patrimoniu în contul 212 *„Construcții”* și contul 2131 *„Echipamente tehnologice”*.

5. S-a mai constatat că, .X. S.R.L. a prezentat:

- Autorizația de înființare nr.X/18.11.2011 pentru realizarea noii capacități energetice *“.X. .X. 4”* emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei,

- Decizia nr..X./18.11.2011 privind acordarea Autorizației de înființare pentru realizarea noii capacități energetice *“.X. .X. 4”* ;

- Licența pentru producerea de energie electrică nr..X./19.07.2013 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei. Durata de valabilitate a licenței este de 25 ani începând cu data 19.07.2013;

- Licența nr..X./19.07.2013 a fost acordată Societății .X. SRL în baza Deciziei nr.X/19.07.2013 emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei;

- Autorizația de înființare pentru realizarea noii capacități energetice *“.X. .X. 4”* emisă de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei Autorizația de înființare nr..X./18.11.2011 a fost emisă în baza Deciziei nr..X./18.11.2011 emisă de A.N.R.E.

6. Atât în timpul dezvoltării investiției la Parcul eolian .X., cât și după data recepției finale, .X. S.R.L. a încheiat contracte de prestări servicii (înregistrate ca imobilizări corporale în curs de execuție până la punerea în funcțiune a investiției și trecute pe costuri, ulterior punerii în funcțiune din data de 25.03.2013) cu diferiți parteneri, astfel:

a) Contract de servicii și disponibilitate nr.AOM X/21.12.2008 și actele adiționale la contract nr.1-3 încheiat cu .X. CEU S.R.L. cu privire la furnizarea către .X. S.R.L. a unor servicii pe bază de abonament în legătură cu turbinele eoliene și alte echipamente deservite.

Obiectul contractului l-a constituit, prestarea unor servicii pe bază de abonament în legătură cu echipamentele deservite, serviciile prestate constând în :

- întreținerea programată, descrisă în anexa nr. 1 la contract,

- întreținerea neprogramată, descrisă în anexa nr. 2 la contract,
- furnizarea de consumabile, de piese de schimb, unelte și echipamente, necesare pentru prestarea serviciilor obiect - Supravegherea de la distanță, respectiv urmărirea turbinelor .X. - Raportare lunară,
- actualizări și revizuri ale documentelor de referință, descris în anexa nr. 5 la contract,
- actualizări software la sistemele de control și monitorizare, descris în anexa 6 la contract,
- raportarea analizei defecțiunilor după cum este descris la anexa nr.7 (raportarea analizei defecțiunilor).

Referitor la comunicarea, raportarea și recepția lucrărilor, conform prevederilor pct.2.8 din contract, furnizorul de servicii va face schimb de informații și rapoarte cu clientul, după cum urmează:

Cu privire la rapoartele privind serviciile, pentru fiecare vizită efectuată în scopul realizării întreținerii programate, a întreținerii neprogramate sau a serviciilor suplimentare la o anumită turbină eoliană, furnizorul va elabora, în format scris sau electronic, un raport privind serviciile care descrie: piesele de schimb, dacă există, folosită sau înlocuite în aceste echipamente și întreținerea programată sau întreținerea neprogramată realizate de furnizor asupra respectivei turbine eoliene pe durata vizitei.

Astfel, furnizorul de servicii, în cadrul raportului lunar de performanță, va furniza clientului copii, în format electronic sau fizic, ale tuturor acestor rapoarte privind serviciile.

Onorariul anual de bază pe turbină, stabilit prin contract este în sumă de .X. EUR pe turbină eoliană pe an, plătită în avans în tranșe trimestriale egale. Taxa anuală de bază per turbină avea următoarea structură: din primul până în al 10-lea an, inclusiv din termenul de disponibilitate, suma „*Taxe anuale de bază Per turbină*” va fi de .X. euro.

Pentru justificarea prestării serviciilor, contribuabilul a prezentat în timpul inspecției fiscale, facturi însoțite de rapoartele lunare de performanță pentru perioada aprilie 2013-decembrie 2013, care cuprind date referitoare la producția lunară per total și pe fiecare turbină, gradul de funcționare a turbinelor, tipurile de servicii prestate, numărul total de ore și datele dintr-o lună în care s-au efectuat intervenții asupra turbinelor (respectiv :furnizare de consumabile, de piese de schimb, unelte și echipament, alte date tehnice).

În data de 16.03.2016, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la punctul de lucru din comuna .X., parcela A.X. SOLA 140, județul .X., pentru a verifica realitatea investiției realizate și a serviciilor de mentenanță prestate de către partenerii contractuali, unde au întocmit „*Fișa investigațiilor pe teren*”.

Astfel, s-a constatat că, la punctul de lucru din comuna .X. s-a realizat supervizarea lucrărilor de mentenanță realizate de către .X. S.R.L, reprezentanții .X. S.R.L. punând la dispoziție și aplicațiile informatice care au stat la baza monitorizării funcționării parcului.

b) Contractul nr.X/30.04.2012 încheiat între .X. S.R.L. (CUI .X.) cu privire la organizarea, conducerea și gestionarea activității administrative și

comerciale ale .X. .X. și-a încetat aplicabilitatea la data de 19.11.2013, conform Acordului de încetare, încheiat de comun acord între cele două părți.

În perioada martie - octombrie 2013, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, facturi emise de .X. S.R.L. (CUI .X.) pentru furnizarea de servicii de organizare, conducere și gestionare a activităților administrative și comerciale ale Parcului Eolian .X. în sumă de .X. lei (baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei).

c) Contractul nr..X./17.08.2011 încheiat cu .X. S.R.L. (CUI .X.) cu privire la activități de operare tehnică a instalațiilor de medie tensiune și de înaltă tensiune din Parcul Eolian .X.. Acest contract a încetat la cererea părților, începând cu data de 19.11.2013, conform Acordului de încetare din aceeași dată.

Obiectul contractului îl constituie activitățile de operare tehnică a instalațiilor de medie și înaltă tensiune.

În perioada martie - octombrie 2013, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, facturi emise de către .X. S.R.L. pentru furnizarea de servicii de operare tehnică a instalațiilor de medie tensiune și de înaltă tensiune a Parcului Eolian .X. în sumă de .X. lei din care baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

d) Contractul nr..X./17.08.2011 încheiat cu .X. S.R.L. cu privire la organizarea, conducerea și gestionarea activității de operare tehnică și comercială a .X. .X.. În data de 19.11.2013, părțile au convenit de comun acord încetarea contractului, conform Acordului de încetare din aceeași dată.

Obiectul contractului l-a constituit prestarea în favoarea beneficiarului a activităților de operare tehnică.

e) Contractul nr.X./19.11.2013 încheiat cu .X. S.R.L. a avut ca obiect furnizarea de prestator a următoarelor servicii: servicii de operare comercială și administrativă a .X. .X., activități de operare tehnică a CEE .X., servicii de operare tehnică, monitorizare și control a stației de transformare a CEE .X..

f) Contractul nr.X/10.09.2012 încheiat cu .X. S.R.L. (CUI X) cu privire la furnizarea de servicii de conectare la internet și servicii de comunicații, vânzarea și instalarea echipamentelor necesare în acest sens, pentru Parcul Eolian .X..

Durata contractului a fost de 60 luni începând cu data de 10.09.2012, acesta încetând înainte de finalizarea lui, respectiv la data de 18.09.2014, conform adresei nr.X/18.08.2014.

S-a constatat că, în perioada martie 2013 - iunie 2014, .X. S.R.L. a furnizat servicii de internet și servicii de comunicații către .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Obiectul contractului a constat în :

- furnizarea de servicii de conectare la internet și servicii de comunicații,
- asigurarea funcționării serviciului în proporție de 97,5 % din timp,
- atribuirea unui manager de proiect care va monitoriza funcționarea

sistemului pe toată durata de valabilitate a contractului.

Prețul contractului a fost stabilit la o sumă fixă de X Euro, fără TVA, reprezentând taxa instalare și o sumă fixă de X Euro, fără TVA/lună reprezentând contravaloarea furnizării serviciilor de comunicații.

S-a constatat că, în perioada martie 2013 - iunie 2014, .X. S.R.L. a furnizat servicii de internet și servicii de comunicații către contribuabilul verificat în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat că, ulterior, contribuabilul a prezentat prin punctul de vedere exprimat, documente și informații suplimentare în susținerea prestării serviciilor.

g) Contractul nr..X./17.08.2011 încheiat cu .X. S.R.L. cu privire la servicii și mentenanța infrastructurii de comunicație și echipamentele .X. (.X.) și comunicație a .X. .X.. Prin Actul adițional nr.4 încheiat în data de 12.11.2013, părțile contractante au convenit încheierea contractului nr..X./17.08.2011.

Obiectul contractului constă în :

- mentenanța echipamentelor .X., respectiv verificarea lunară a conexiunilor de fibra optică, a UPS,
- supravegherea constantă a parametrilor de funcționare, evaluarea schimbărilor de timp, resetarea echipamentelor de la distanță, partener de contact pentru centrul de monitorizare al producătorului pe perioada de garanție,
- verificarea funcționării echipamentului de aer condiționat din punctul de conexiune,
- mentenanța echipamentelor de comunicații, precum și verificarea trimestrială a acestor echipamente (inclusiv switch-uri, routere, modem-uri și dischete de fibră optică, verificarea conexiunilor fizice și testarea lor pentru depistarea eventualelor probleme),
- mentenanța echipamentelor video (inspecție trimestrială a șuruburilor și a sistemelor de fixare a stalpului pe fundatie, inspecție trimestrială în dulapul DLV și schimbarea săculețului cu silicagel, inspecție bianuală a camerelor video, curățarea lentilei și verificarea interioară a carcasei, inspecție lunară "on site" cu verificarea vizuală a ansamblului video).

Prețul stabilit prin contract a fost de 100 Euro + TVA pentru turbina eoliană instalată pentru vizita lunară de mentenanță preventivă a echipamentelor .X. și comunicații.

În perioada aprilie - decembrie 2013, .X. S.R.L. a furnizat servicii de mentenanță infrastructură și comunicații către .X. S.R.L. în sumă de .X. lei (baza impozabilă .X. lei și TVA de .X. lei).

Organele de inspecție fiscală au precizat că, ulterior, contribuabilul a prezentat prin punctul de vedere exprimat, documente și informații suplimentare în susținerea prestării efective a serviciilor.

Constatări privind relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer

Organele de inspecție fiscală au constat că în perioada 01.01.2011-31.12.2013, .X. S.R.L. a derulat tranzacții comerciale cu următoarele persoane

afiliate române și din Uniunea Europeană, după cum urmează :

- .X. S.R.L.(CUI .X.) - achiziții de .X. lei,
- .X. S.R.L.(CUI .X.) - achiziții de .X. lei,
- .X. S.R.L.(CUI .X.) - achiziții de .X. lei,
- .X. S.R.L.(CUI .X.) - client pentru .X. lei,
- .X. (CUI .X.) - achiziții de .X. lei și client pentru suma de .X. lei,
- .X. S.R.L (CUI .X.) - client pentru .X. lei,
- .X. .X. GmbH Germania (CUI .X.) - achiziții purtătoare de reduceri de preț de .X. lei,
- .X. (CUI .X.) achiziții de .X. lei,
- Pronergy Investments Limited din Cipru (CUI .X.) achiziții de .X. lei,
- .X. din Danemarca (CUI .X.) achiziții în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, acesta a fost întocmit în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.222/2008, fiind prezentate în linii generale informații despre grup și contribuabil, respectiv: istoric, date financiare, structura legală, organizațională și operațională a grupului, strategia de afaceri, prezentarea generală a tranzacțiilor între persoanele afiliate, deținătorii de active necorporale din cadrul grupului (patent, nume, know-how, etc.), alocarea funcțiilor și riscurilor, precum și redevențele primite sau plătite.

În cadrul dosarului prețurilor de transfer a fost evaluată respectarea principiului valorii de piață în cadrul următoarelor tranzacții :

- prestarea de servicii dezvoltare a unui .X. de către .X. S.R.L. în beneficiul .X. S.R.L.;
- prestarea de servicii de instalare a sistemelor de monitorizare a turbinelor, instalare a balizelor de semnalizare aeronautice, realizare a studiilor de vânt de către .X. S.R.L. în beneficiul .X. S.R.L.,
- prestarea de servicii de operare a sistemelor de monitorizare a turbinelor, a balizelor de semnalizare aeronautice, realizare a studiilor de vânt de către WPE în beneficiul .X. S.R.L.,
- prestarea de servicii de HR, logistică, secretariat, IT și servicii juridice de către .X. SRL în beneficiul .X. S.R.L.;
- prestarea de servicii de evidență contabilă de către .X. SRL în beneficiul .X. S.R.L.,
- vânzarea de electricitate de către .X. către .X. SRL;
- transferul unei linii de afaceri de către .X. către .X. S.R.L. ;
- prestarea de servicii de dezvoltare .X., servicii tehnice și servicii de mentenanță de către .X. S.R.L. ;
- închirierea de terenuri de către .X. S.R.L. de la o persoană fizică afiliată;
- finanțare obținută de la părțile afiliate .X. S.R.L.

Obiectivul acestui dosar a fost de a stabili dacă, prețurile de transfer aplicate în cazul tranzacțiilor desfășurate între .X. S.R.L. și părțile afiliate în perioada **ianuarie 2011 - octombrie 2013** sunt fundamentate în conformitate cu principiul valorii de piață.

Având în vedere faptul că .X. România CEU S.R.L. a prestat servicii de mentenanță a turbinelor eoliene atât către Companie, cât și către entități independente, metoda CPN a comparării prețurilor necontrolate prin evaluare

internă a fost selectată în vederea testării prețurilor de transfer aferente serviciilor de mentenanță a turbinelor eoliene primite de Companie în cursul perioadei analizate.

S-a constatat că, la data încheierii contractului de prestări servicii de mentenanță, respectiv 21.12.2008, .X. S.R.L și .X. S.R.L. nu erau entități afiliate, iar onorariul pentru serviciile de mentenanță nu a fost modificat până în prezent.

Având în vedere aceste aspecte și faptul că onorariile plătite de Companie către .X. România CEU S.R.L., respectiv .X. euro sunt similare celor plătite de entități independente către .X. România CEU S.R.L. (respectiv .X. euro și .X. euro) s-a concluzionat că prețul plătit de Companie pentru serviciile primite de la entitatea sa afiliată .X. S.R.L este conform cu principiul prețului de piață.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza dosarului prețurilor de transfer, că .X. S.R.L. nu plătește redevențe pentru utilizarea activelor necorporale, în perioada ianuarie 2011 - martie 2013, contribuabilul fiind în perioada investițională, iar licența de furnizare a energiei electrice a fost obținută în luna iulie 2013.

În urma analizei efectuate, s-a constatat că, tranzacțiile intra-grup ale .X. S.R.L. cu părțile afiliate din perioada ianuarie 2011 - octombrie 2013 s-au desfășurat cu respectarea principiului valorii de piață, așa cum este acesta definit în Liniile directe OCDE și în legislația internă.

.X. S.R.L. a devenit parte afiliată, așa cum este definită la art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după data finalizării Parcului eolian .X., cu firmele Wind 30APS și respectiv .X.APS, ambele persoane juridice din Danemarca, conform mențiunii nr..**X./27.11.2013** înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului la data 05.12.2013.

În data de 31.12.2013, .X. S.R.L. a primit de la entitatea afiliată .X. .X. GmbH, nota de credit prin invoice nr..

Această ajustare de prețuri a fost efectuată urmare unei ajustări primite anterior de la grup, unde .X. .X. A/S, deținătorul proprietății intelectuale și totodată entitatea care își asumă riscurile aferente întregului lanț valoric și va suporta în final efectele acestei ajustări de prețuri de transfer.

S-a constatat că, deși în cursul anului 2013, Parcul eolian .X. a fost finalizat, grupul .X. .X. GmbH nu a încasat prețul turbinelor livrate, conform dosarului prețurilor de transfer întocmit pentru **perioada noiembrie - decembrie 2013**.

Organele de inspecție fiscală, pe baza analizei informațiilor prezentate în cele două dosare de prețuri de transfer, au concluzionat:

1. Nu s-a putut efectua o analiză a respectării principiului "*lungimii de braț*" asupra prețurilor practicate privind livrarea de energie între .X. S.R.L. și partea afiliată .X., deoarece societatea s-a aflat în faza investițională în perioada 2011-2013, anul 2013 fiind anul de start-up, livrarea de energie

efectuându-se în perioada martie-iunie 2013 pentru testare.

Prețurile de transfer aferente vânzării de energie electrică au fost stabilite cu societatea afiliată plecând de la prețul de excedent din PRE la care se adaugă o reducere de 5%.

2. Transferul de activitate, constând în transferarea a nouă turbine eoliene către firma afiliată .X. S.R.L s-a realizat la un preț stabilit în baza unui raport de evaluare.

3. Serviciile facturate de către părțile afiliate: .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. s-au concretizat în valoarea investiției fiind înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de executie" inițial și ulterior, în conturile 212 "Clădiri " și 2131 "Echipamente tehnologice".

4. Împrumuturile acordate de către părțile afiliate, au respectat prețul de piață, dobânzile și diferențele de curs valutar generate de către aceste împrumuturi au fost considerate de agentul economic și de organele de inspecție fiscală, ca fiind nedeductibile fiscal.

5. Pentru justificarea prețurilor de piață practicate de către .X. S.R.L în prestarea de servicii tehnice și de mentenanță în cadrul contractelor: nr..X./17.08.2011, nr..X./17.08.2011 și nr..X./30.04.2012, s-a selectat metoda comparării prețurilor, pornind de la media ratelor orare practicate în perioada 2011-2013 de către consultanții în servicii de inginerie din România, conform studiului AMCOR, care a fost de X euro, rata egala, cum a precizat agentul economic, cu cea practicată de .X. în furnizarea serviciilor de dezvoltare și de mentenanță către .X. S.R.L.

6. Referitor la tranzacțiile cu firma afiliată .X. .X. GmbH, care au constat în emiterea unei Credit Note în luna decembrie 2013, aferentă unor tranzacții realizate în perioada 2011-2012, aceasta tranzacție nu reprezintă tranzacții realizate cu partea afiliată în luna decembrie 2013 pentru a fi analizată din punct de vedere al prețului de piață, astfel că, discountul acordat în luna decembrie 2013, urmează regimul operațiunii de bază, care a avut loc în anul 2012, când cele două entități nu erau părți afiliate, în conformitate cu prevederile art.134² din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.16¹ din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel prin dosarul prețurilor de transfer întocmit pentru **perioada noiembrie - decembrie 2013**, se precizeaza faptul că, .X. .X. GmbH nu a încasat prețul turbinelor livrate pe de o parte, iar pe de altă parte, la preluarea părților sociale de către .X. .X. GmbH, nu s-a realizat evaluarea activului net (element obligatoriu potrivit prevederilor Legii privind societățile comerciale nr.31/1990) la valoarea de piață, pentru a se stabili valoarea părților sociale de preluat de către partea germană, iar urmare acestor fapte a fost diminuat prețul de achiziție al mijloacelor fixe (clădiri și utilaje) puse în funcțiune.

Evaluarea activului net, cu ocazia excluderii și intrării de noi asociați se

realizează potrivit prevederilor Legii nr.31/1990 și conform reglementărilor O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, și nu presupune diminuarea prețului de achiziție.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, ținând cont de pierderea fiscală declarată de contribuabil de .X. lei și de deficiențele constatate, impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. a fost dispusă măsura „înregistrării în evidența contabilă a obligației de plată stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale parțiale” cu termen 20.06.2016.

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

A. Aspecte procedurale

A.1 Referitor la solicitarea contestatarii privind lămurirea cadrului legal aplicabil din punct de vedere procedural, în raport de data începerii inspecției fiscale (28.10.2014) în condițiile în care inspecția fiscală a fost inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-CT .X./21.10.2014 emis de A.J.F.P. .X., iar competența pentru efectuarea inspecției fiscale a fost delegată la data de 07.01.2016 către A.J.P.F. .X., organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La data de 21.10 2014, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au emis avizul de inspecție fiscală nr.F-.X. prin care înștiințau societatea că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2013.

Inspecția fiscală a fost generată urmare a unui control inopinat înscris în Registrul unic de control la poziția nr.X din data de 21.10.2014, control efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X..

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, inspecția fiscală generată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. a fost de fapt efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., în baza delegării de competență nr.GLR_REG X/07.2016, delegare dispusă de D.G.R.F.P. .X.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că, la data înscrierii în Registrul unic de control al contribuabilului a inspecției fiscale, respectiv la poziția nr.X/03.02.2016, delegarea de competență opera de drept, competența de efectuare a inspecției fiscale aparținând, în baza acesteia, A.J.F.P. .X., organe de inspecție care, de altfel s-au și înscris în Registrul unic de control.

De asemenea, se reține că atât potrivit prevederilor art.102 alin.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare”,

cât și art.123 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură”,

data începerii inspecției fiscale este data menționată în Registrul unic de control.

Astfel, întrucât data înscrisă în Registrul unic de control este de 03.02.2016, cadrul legal aplicabil din punct de vedere procedural este Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, în vigoare începând cu 01.01.2016.

A.2 Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia, durata inspecției fiscale a depășit limita celor trei luni, cu mai bine de un an, nefiind respectate prevederile art.104 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum am arătat la pct.A.1 din prezenta decizie, din punct de vedere procedural, întrucât inspecția fiscală a început sub imperiul noii legi, sunt aplicabile prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Sub aspectul duratei inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.126 alin.1 lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției și nu poate fi mai mare de: (...)

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii”.

Organul de soluționare a contestației reține că la data începerii inspecției fiscale, .X. S.R.L. făcea parte din categoria contribuabililor mijlocii fiind înscris la poziția X din Lista contribuabililor mijlocii administrată de D.G.R.F.P. .X., anexa la O.P.A.N.A.F. nr.3702/2015 privind aprobarea listei contribuabililor mijlocii.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a început la data de 03.02.2016 (data înregistrării în Registrul unic de control) și s-a finalizat în data de 28.04.2016, data transmiterii de către contribuabil a punctului de vedere cu privire la rezultatele inspecției fiscale, ca urmare a invitației pentru discuția finală.

Așadar, nu se poate reține argumentul contestatarii, potrivit căruia inspecția fiscală a depășit termenul de 3 luni de efectuare a inspecției fiscale, inspecția fiscală fiind efectuată în termenul legal.

A.3 Referitor la afirmația contestatarii privind nelegalitatea „noii” inspecții fiscale începute la data de 08.02.2016, dispusă de A.J.F.P. .X. prin adresa nr..X./03.02.2016, motivând lipsa întocmirii și comunicării, anterior începerii a unui aviz de inspecție fiscală, se reține că începerea inspecției fiscale a fost comunicată .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, prin Avizul de inspecție fiscală F-CT nr..X./21.10.2014, comunicat contribuabilului în data de 22.10.2014.

Se reține că, întrucât, inspecția fiscală nu a început în cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul a fost înștiințat în scris asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

Deoarece, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., prin adresa nr..X./03.02.2016 au comunicat societății, faptul că „*inspecția fiscală programată la .X. S.R.L. începând cu data de 21.10.2014, în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-CT .X./21.10.2014, se va desfășura începând cu data de 08.02.2016*”, în conformitate cu prevederile art.123 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“123 (3) Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”, argumentul societății privind nelegalitatea noii inspecții fiscale, nu se confirmă.

Prin urmare, argumentele societății referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale referitoare la nelegalitatea inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

B.1 Referitor la majorarea bazei impozabile cu suma de .X. lei (echivalentul a .X. euro) reprezentând ajustare de preț acordată de furnizorul de turbine eoliene .X. Gmbh, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității majorării bazei impozabile cu suma de .X. lei, considerată reducere comercială acordată de furnizorul de turbine eoliene .X. Gmbh prin nota de credit nr..X./30.12.2013, ulterior recepției finale a investiției .X. .X., în condițiile în care din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, în baza contractului de furnizare și instalare turbină eoliană încheiat la data de 31.12.2008 cu .X. .X. Gmbh care asigura livrarea turbinelor eoliene și cu .X. S.R.L. care asigura ridicarea, instalarea, punerea în

funcțiune, darea în folosință și testele de finalizare pentru turbinele eoliene a fost dezvoltat Proiectul de energie eoliană “.X.”, care conform contractului “cuprinde 50 (cincizeci) de turbine eoliene și fiecare turbină este evaluată ca având capacitatea nominală de 3MW tipul V 90”.

De asemenea, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, .X. S.R.L. a încheiat contractul de construcție nr.X./09.08.2011 cu .X. SRL, în calitate de antreprenor, conform căruia antreprenorul se obligă :“să proiecteze, să execute și să finalizeze *Lucrările pentru Infrastructura Parcului Eolian așa cum au fost stabilite prin Caietul de sarcini și să remedieze orice defecțiuni ale acestora*”.

Turbinele eoliene au fost livrate în perioada mai - iunie 2012 de firma .X. .X. GmbH la valoarea de .X. Euro (echivalentul .X. lei) conform facturilor externe primite, iar Parcul eolian .X. a fost recepționat în luna noiembrie 2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data livrării turbinelor, în perioada mai - iunie 2012, părțile contractuale **nu** erau părți afiliate, tranzacțiile, realizându-se între părți independente, respectiv la prețul pieței la acel moment.

Ulterior recepției celor .X. de turbine cu putere instalată de 150 MW, în luna ianuarie 2013 au fost transferate ca și activitate, un număr de X turbine către .X. S.R.L.

În baza contractului de construcție nr.X./09.08.2011, .X. CEU Romania SRL a emis către contestatară facturile de lucrări de construcție:

- nr. .X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./ 28.03.2013 în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

Recepția finală a investiției .X. .X. a fost efectuată în perioada 22.03.2013-25.03.2013, cu predarea - primirea investiției pentru un număr de **.X. de turbine eoliene** existente în Parc la acea dată, de la antreprenorul .X. S.R.L. și furnizorul turbinelor .X. GmbH.

Ulterior punerii în funcțiune a Parcului eolian .X., .X. .X. GmbH a emis nota de credit prin INVOICE nr..X./30.12.2013 în sumă de .X. euro (defalcată astfel : .X. euro lame, .X. euro turnuri, .X. euro nacele, .X. euro nacele) echivalent a **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin înregistrările contabile ale acestei reduceri de preț, contestatară a urmărit ajustarea veniturilor și cheltuielilor realizate între părțile afiliate și au tratat suma de .X. lei **drept o reducere comercială** acordată prin INVOICE nr..X./30.12.2013 emisă de firma .X. .X. GmbH, care a devenit parte afiliată cu contestatară, începând cu luna noiembrie 2013 și au reîncadrat operațiunea, potrivit prevederilor art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că urmează regimul operațiunii de bază care a fost exigibilă în anul 2012.

Având în vedere amortizarea contabilă suplimentară în sumă de .X. lei, a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei și a fost calculat impozit suplimentar de plată, în conformitate cu prevederile art.134² din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare,

coroborate cu pct.16¹ din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cap 8.1.1. pct.51 alin.(4) și alin.(5) din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin contestație, societatea susține că, luând în considerare fondul economic al notei de credit primită de la .X. .X. Gmbh a diminuat în luna decembrie 2013, costul de achiziție al activelor, conform prevederilor pct.36 alin.1, pct.49 alin.(1) și pct.51 alin.(1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Societatea arată că, ajustarea prețului efectuată în baza notei de credit nu reprezintă: un rabat, o remiză și nici risturn, deoarece nu a existat un defect de calitate la turbinele eoliene, nu s-au realizat venituri peste volumul agreed și nu s-au realizat mai multe tranzacții decât cele prevăzute în contractul inițial și solicită aplicarea prevederilor art.13 alin.(2) și alin.(6) din Noul Cod de procedură fiscală, referitoare la interpretarea legii.

De asemenea, societatea evidențiază invocarea în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr F-.X..05.2016 (pag.34 pargf.5) a unor articole din titlul VI TVA din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care au relevanță în stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor prin prisma TVA și nicidecum prin prisma impozitului pe profit.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

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

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

În speță sunt incidente și prevederile cap 8.1.1 *Evaluarea la data intrării în entitate* pct.51 alin.(4), alin.(5) și alin.(6) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru

aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora :

"Pct.51 (4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) **rabaturile** - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) **remizele** - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) **risturnele** - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate".

(6) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

Potrivit reglementărilor contabile, în cazul reducerilor comerciale acordate de furnizor, ulterior livrării și facturării de bunuri/servicii se disting două situații:

- dacă bunurile mai sunt în gestiune, reducerile ajustează costul stocurilor la care se referă,

- dacă bunurile nu se mai află în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate:

| | | |
|-------------|------|-------------------------------|
| 401 | = | % |
| „Furnizori” | 609 | „Reduceri comerciale primite” |
| | 4426 | „TVA deductibilă” |

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că :

Potrivit contractului de furnizare și instalare turbină eoliană încheiat la data de 31.12.2008, firma .X. .X. GmbH a livrat .X. de turbine eoliene, în perioada trim. IV 2011 - trim. II 2012 la valoarea de .X. Euro (echivalentul .X. lei) conform facturilor externe primite:

INVOICE nr. .X./29.05.2012 – .X. euro -.X. lei;

INVOICE nr..X./29.05.2012 – .X. euro -.X. lei;

INVOICE nr. .X./14.06.2012 – .X. euro - .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data încheierii contractului de furnizare turbine, părțile contractuale **nu** erau părți afiliate, tranzacțiile realizându-se între părți independente, la prețul pieței la acel moment.

Prin cele X procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor din data de 21.11.2012, detaliate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X..05.2016, comisia de recepție a propus „*admiterea recepției fără obiecții*”, și „*acceptă recepția fără recomandări*”, iar la sfarsitul anului 2012, .X. S.R.L. avea înregistrată în evidenta contabilă, contravaloarea parcului, tot ca o investiție în curs de execuție. În luna ianuarie 2013 au fost transferate ca și activitate, un număr de 9 turbine către .X. S.R.L., conform Procesului verbal de recepție de punere în funcțiune nr.X/25.03.2013, înregistrat la contribuabil sub nr.X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, recepția finală a investiției .X. .X. din perioada 22.03.2013-25.03.2013 a fost efectuată cu predarea - primirea investiției pentru un număr de **.X. de turbine eoliene** existente în Parc la acea dată, de la antreprenorul .X. S.R.L. și furnizorul turbinelor .X. GmbH către beneficiarul .X. S.R.L.

Ulterior punerii în funcțiune a Parcului eolian .X., respectiv în data de 30.12.2013, .X. .X. GmbH a emis **nota de credit prin INVOICE nr..X.** în sumă de .X. euro, echivalent **.X. lei** reducere acordată pentru ansamblul tranzacțiilor realizate în Parcul .X..

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, bazate pe corespondența între cele două entități, pusă la dispoziție de contribuabil, în forma originală și tradusă, că:

„- nota de credit reprezintă o ajustare preț de transfer pentru parcul .X. SP - .X. :„Mai jos sunt ajustările pretului de transfer (marja de discount PBU - centru de profit) efectuate în legatura cu preluarea din partea .X. .X. .X. GmbH a emis și o nota de credit către .X. S.R.L. în decembrie 2013 pentru aceeași sumă”;

- urmare acestei ajustări s-a urmărit ajustarea veniturilor și cheltuielilor realizate între părțile afiliate;

- marja de discount a fost acordată pentru tot Parcul .X./SP - .X., aceasta marja de discount reprezintă o ajustare privind Contractul de prestări servicii tehnice, discount acordat pentru cele .X. de turbine pentru care s-au emis facturile de livrare inițial în sumă de .X. euro;

- ajustarea prețului prin acordarea de discount a fost efectuată ulterior facturării (anul 2012 - anul facturării, anul 2011 - anul furnizării turbinelor) , printr-o factură ulterioară, respectiv prin INVOICE nr. .X./30.12.2013”.

Astfel, se reține ca întemeiată invocarea de contestată a prevederilor pct.51 alin.(4) și alin.(5) din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la reducerile comerciale, în sensul că ajustarea de preț acordată la luna decembrie 2013 de furnizorul de turbine eoliene .X. GmbH, „*față de definiția reducerii comerciale prevăzută la pct.50 alin.(5) și alin.(6) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ajustarea prețului efectuată în baza notei de credit*

primită de la .X. .X. Gmbh nu reprezintă: un rabat, o remiză și nici risturn, deoarece nu a existat un defect de calitate la turbinele eoliene, nu s-au realizat venituri peste volumul agreed și nu s-au realizat mai multe tranzacții decât cele prevăzute în contractul inițial”.

De asemenea, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că, începând cu data de **27.11.2013**, conform mențiunii nr..X./27.11.2013 înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului la data 05.12.2013, capitalul social subscris și vărsat era în sumă de .X. lei, structura acționariatului era formată din două persoane juridice din Danemarca: firma .X. - deține 80 % și firma .X. X - deține 20 %, astfel încât .X. S.R.L. la data acordării ajustării de preț, era parte afiliată, așa cum este definită la art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu firmele .X. și respectiv .X. APS.

În concluzie, raportat la situația de fapt și prevederile legale invocate, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia *„reducerea acordată de partea germană, care începând cu luna noiembrie 2013, a devenit parte afiliată, urmează regimul operațiunii de bază care a avut loc în anul 2012, când .X. Gmbh nu era parte afiliată, emiterea unei facturi de reducere a prețului facturat în anul 2012, nu reprezintă tranzacție realizată în cadrul lunii decembrie 2013, pentru care trebuia analizat prețul practicat între părți afiliate, ci reprezintă o referire la o operațiune de bază a cărei exigibilitate a intervenit în anul 2012”.*

Mai mult, se reține că, deși în timpul inspecției fiscale a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că a fost întocmit în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.222/2008, fiind prezentate în linii generale informații despre grup și contribuabil, respectiv: istoric, date financiare, structura legală, organizațională și operațională a grupului, strategia de afaceri, prezentarea generală a tranzacțiilor între persoanele afiliate, deținătorii de active necorporale din cadrul grupului (patent, nume, know-how, etc.), alocarea funcțiilor și riscurilor, precum și redevențele primite sau plătite, organele de inspecție fiscală nu au procedat la valorificarea concluziilor din perspectiva prețurilor de transfer rezultate din analiza dosarelor prețurilor de transfer, întocmite pentru perioadele ianuarie 2011 - octombrie 2013 și noiembrie - decembrie 2013.

De asemenea, nu a fost precizată influența asupra profitului impozabil a constatării de la pag.67 din Raportul de inspecție fiscală nr.F_.X..05.2016 potrivit căreia *„prin dosarul prețurilor de transfer întocmit pentru perioada noiembrie - decembrie 2013, se precizează faptul că, .X. .X. GmbH nu a încasat prețul turbinelor livrate (...)”.*

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu cele nouă turbine eoliene transferate ca activitate către .X. S.R.L., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

B.2 Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu turbinele eoliene cedate către .X. S.R.L., destinate liniei de afaceri .X. .X. în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacției cu .X. S.R.L., în condițiile în care invoice-urile prezentate în timpul inspecției fiscale nu justifică tranzacția cu .X. S.R.L. fiind emise pe numele altor firme, iar pentru cheltuielile aferente tranzacțiilor cu .X. S.R.L și .X. S.R.L., nu au fost prezentate documente justificative.

În fapt, ulterior recepției celor .X. de turbine, au fost transferate ca și activitate, un număr de X turbine către .X. S.R.L., conform contractului de cesiune parțială nr..X./29.03.2012 încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. Transferul liniei de afaceri .X. .X. a avut loc la data 17.01.2013, conform contractului de vânzare-cumpărare nr.X/17.01.2013.

.X. S.R.L. a înregistrat în contul 231 *"Imobilizări corporale în curs de executie"*, suma de .X. lei, reprezentând sume datorate către antreprenorul .X. S.R.L. pentru care nu erau emise facturi la data notei contabile, respectiv 17.01.2013.

Descărcarea din gestiune a investiției a fost realizată pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu fundații, drumuri și platforme, instalație electrică de forță, echipamente instalații forță 33 kv., echipamente .X., generatoare electrice. Suma de .X. lei a fost înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate”*.

.X. S.R.L. a facturat la data 28.03.2013 suma de .X. lei, în baza contractului de furnizare turbine eoliene cu facturile nr..X./28.03.2013, nr..X./28.03.2013, nr..X./28.03.2013 și nr..X./28.03.2013.

Deoarece contestatara nu a evidențiat analitic și prin contabilitatea de gestiune, achizițiile de bunuri și servicii destinate liniei de afaceri .X. .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența de .X. lei (.X. lei - .X. lei) reprezintă transfer linie de afaceri .X..

Deoarece facturile prezentate în timpul inspecției fiscale emise de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. în sumă de .X. lei (nr..X./28.03.2013 și nr..X./28.03.2013) nu pot constitui documente justificative pentru .X. S.R.L. pentru a sta la baza, atât a înregistrării immobilizărilor corporale în curs de execuție, cât și a înregistrării cheltuielilor care au stat la baza descărcării de gestiune a immobilizărilor corporale în cadrul transferului liniei de afaceri Parc .X., organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a acestor cheltuieli, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.115 alin.1 și alin.2 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, nu a fost acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente tranzacțiilor cu .X. S.R.L și .X. S.R.L. pentru care nu au fost prezentate documente justificative, în temeiul aceluiași dispoziții legale.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

La pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada verificată se prevede că :

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

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

În același sens sunt și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

În concluzie, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

La art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se precizează că:

„(5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]*

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă”.

La art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare se specifică:„(1) *contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere dispozițiile legale, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

Din analiza clauzelor contractului de cesiune parțială nr.X/17.07.2008 încheiat între .X. S.R.L. în calitate de cedent și .X. S.R.L. în calitate de cesionar, modificat prin actele adiționale nr.X/2009, nr.X/2009, nr.X/2010, nr..X., nr.5, 6, 7 și 8 din 2012, reiese că acesta are ca obiect „*cesionarea parțială a unui procent de 18 % reprezentând proporția celor 9 turbine eoliene din cele .X. de turbine din componența Parcului eolian .X. a drepturilor și obligațiilor ce decurg din contractul nr..X./2008. Aceasta reprezintă cesionarea valorii de .X. euro + TVA, valoare ce va fi facturată direct către cesionar.*”

În timpul inspecției fiscale au fost solicitate explicații reprezentanților legali ai contestatarii, precum și documentele care au stat la baza acestor înregistrări contabile, ce reprezintă în fapt aceste înregistrări, dacă există situații de lucrări, devize, rapoarte care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a investiției în curs, precum și documentele care au stat la baza scăderii din gestiune a costului celor 9 turbine transferate.

Din analiza celor două invoice-uri nr..X./28.03.2013 și nr..X./28.03.2013, prezentate la data discuției finale, reiese că acestea sunt emise de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. CUI .X., entitate diferită de .X. S.R.L., conținutul documentelor prezentate fiind următorul :

- factura nr..X./28.03.2013 - terminare BoP - .X. în sumă totală de .X. lei din care .X. lei baza impozabilă și TVA în sumă de.X. lei,

- factura nr..X./28.03.2013 - finalizare parte mecanică .X. în suma totală de .X. lei din care .X. lei baza impozabilă și TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește documentul nr..X./12.12.2012 denumit Împărțirea costurilor Proiect .X., anexa nr.11 la contestație, emis de .X. S.R.L., care prezintă estimarea efectuată pentru lucrări executate către .X. S.R.L, acesta justifică o înregistrare contabilă efectuată la data de 17.01.2013, respectiv :

231 = 408.1 .X. lei

„*Imobilizări corporale în curs* *Furnizori facturi nesosite*

de execuție

sumă despre care însăși contestatara a precizat că **nu** au fost emise încă facturi, aspect confirmat prin înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în contul „*Furnizori facturi nesosite*”, se reține că acest a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală și nu reprezintă un document justificativ pentru deductibilitatea la calculul profitului impozabil fiscală la nivelul .X. S.R.L.

Deoarece suma de **.X. lei**, înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv în contul 658.3 „*Cheltuieli privind activele cedate*”, nu are la bază documentul justificativ precizate prin dispozițiile legale suscitade, respectiv factura întocmită pe numele .X. S.R.L., în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

De asemenea, referitor la suma de **.X.** aferentă tranzacției cu .X. S.R.L., deoarece nu fost prezentat niciun document justificativ, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru această sumă.

Referitor la suma de **.X.** lei reprezentând sumă datorată către .X. S.R.L. se reține că, tranzacția s-a derulat în baza contractului nr.**.X./17.07.2008** având ca obiect „*beneficiarul încredințează prestatorului organizarea, conducerea și gestionarea activității de dezvoltare a parcului eolian .X.*”, în baza căruia a fost emisă factura nr.MSA **.X./25.03.2013**, în sumă de **.X.** lei și TVA în sumă de **.X.** lei.

Restul de **.X.**, reprezintă valoarea pasivului transferat odată cu linia de activitate în temeiul Contractului de cesiune parțială semnat la data de 18.01.2013 între .X. S.R.L. și .X. S.R.L., sumă pentru care organele de inspecție fiscală au constat că nu au fost prezentate facturi și niciun document care să probeze destinația sumei în scopul obținerii de venituri.

Susținerea contestatarii referitoare la justificarea deductibilității fiscale a cheltuielilor destinate liniei de afaceri **.X. .X.** în sumă de **.X.**, **.X.** lei și **.X.**, numai prin existența contractelor încheiate cu **.X. S.R.L.** și **.X. S.R.L.** nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece :

- pe de o parte, potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale,

- pe de altă parte, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, documentul financiar-contabil de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, menit să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate îl reprezintă factura, care trebuie însă să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la pretenția contestatarii de a-i fi aplicate prevederile art.20 lit.c) din Codul fiscal referitoare la veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, în vigoare în perioada verificată, potrivit căroră:

”Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

c) *veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile*”,

în sensul că ar fi fost temeinic și legal, ca o parte proporțională din veniturile impozabile în sumă de .X. lei, să fie considerată ca fiind venituri neimpozabile, organul de soluționare a contestației reține că, la pct.20 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, se specifică:

“20. Sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, veniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor și altele asemenea”.

Față de aceste prevederi legale, se reține că pretenția contestatarii este lipsită de temei, întrucât nu se încadrează în niciuna din categoriile prevăzute de legiuitor privind veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la suma de .X. lei înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B.3 Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate, cu amortizarea fiscală, cu impozit pe profit, cu sponsorizarea, cu amenzi și penalități, cu amortizarea contabilă suplimentară, respectiv cheltuieli cu TVA nedeductibilă, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în ce privește cheltuielile mai sus enumerate, în condițiile în care societatea nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.05.2016 care a stat la baza deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, urmare mai multor deficiențe constatate.

Deși prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite

În cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 contestă cuantumul total al impozitului pe profit, în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate, cu amortizarea fiscală, cu impozit pe profit, cu sponsorizarea, cu amenzi și penalități, cu amortizarea contabilă suplimentară, respectiv cheltuieli cu TVA nedeductibilă, **.X. S.R.L.** nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.1 lit.c) și lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă

sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. S.R.L. deși contestă întregul quantum al impozitului pe profit stabilit prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate, cu amortizarea fiscală, cu impozit pe profit, cu sponsorizarea, cu amenzi și penalități, cu amortizarea contabilă suplimentară, respectiv cheltuieli cu TVA nedeductibilă.

Prin urmare, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. 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, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Așa cum s-a reținut la pct. B 1 din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 emisă de A.J.F.P. .X. pentru impozitul pe profit aferent bazei impozabile suplimentare de .X. lei.

Potrivit concluziilor de la pct.B 2 din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației

pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, iar potrivit concluziilor de la pct. B 3, organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca nemotivată a contestației pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate, cu amortizarea fiscală, cu impozit pe profit, cu sponsorizarea, cu amenzi și penalități, cu amortizarea contabilă suplimentară, respectiv cheltuieli cu TVA nedeductibilă.

În vederea emiterii deciziei, prin adresa nr. A_SLP 1321/22.11.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organului fiscal emitent al actului administrativ atacat, defalcarea impozitului pe profit pe categorii de cheltuieli.

Prin adresa de răspuns nr. BRG AIF .X./25.11.2016, înregistrată la organul de soluționare a contestației sub nr. A_SLP 2175/28.11.2016, aflată la dosarul cauzei, organul emitent al actului administrativ atacat, a precizat că *„(...) impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului nu poate fi defalcat pe categorii de cheltuieli, întrucât pierderea fiscală stabilită și declarată de contribuabil nu poate fi alocată (în tot au în parte) pe anumite categorii de cheltuieli”*.

Prin urmare, întrucât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea defalcării impozitului pe profit pentru care se va dispune desființarea deciziei de impunere, de impozitul pe profit pentru care se va dispune respingerea contestației ca nemotivată și neîntemeiată, se va desființa cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată, cu precizarea că pentru punctele B 2 și B 3 din considerentele prezentei decizie, societatea datorează impozit pe profit, impozit care va fi repus prin noul act administrativ fiscal ce va fi emis în urma refacerii inspecției fiscale pentru pct. B 1 din considerentele prezentei decizii.

B.4 Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 în sensul obligării organelor de inspecție fiscală la emiterea și comunicarea dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă perioadei 2011 – 2013, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care nu s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci înregistrarea obligațiilor de plată stabilite urmare inspecției fiscale.**

În fapt, urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X..05.2016 pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- față de pierderea fiscală declarată de societate de .X. lei, având în vedere profitul impozabil suplimentar stabilit la control de .X. lei a rezultat profit impozabil conform control de .X. lei și un impozit pe profit conform control de .X. lei,

- față de impozitul pe profit declarat de societate la anul 2012 în sumă de .X. lei, având în vedere sponsorizarea acordată de .X. lei a rezultat impozit pe profit conform control de .X. lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 emisă de A.J.F.P. .X. a fost dispusă măsura „înregistrării în evidența contabilă a obligației de plată stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale parțiale” cu termen 20.06.2016.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

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

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016, contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./12.05.2016 emisă de A.J.F.P. .X. a fost dispusă măsura „înregistrării în evidența contabilă a obligației de plată stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale parțiale” cu termen 20.06.2016.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală în calitate de organ fiscal competent de a soluționa cererea contribuabilului, în conformitate cu dispozițiile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X..05.2016 emisă de A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X..05.2016 respectiv pentru suma **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. pentru contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr. X./12.05.2016 pentru suma de **.X. lei** și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere A.J.F.P. .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ fiscal competent.

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

X
DIRECTOR GENERAL