



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
 a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3507/06.06.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. Y S.A. Bacău – în faliment

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași –
 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău
 sub nr. **BCG_AIF**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată prin adresa nr.BCG_AIF 668 din 16.02.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la contestația formulată de către **S.C. Y S.A.**, cu sediul în municipiul Bacău, str. județul Bacău, CUI RO împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BC emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin lichidator judiciar S.P.R.L. cu sediul în municipiul Bacău, str.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, 04.01.2016, prin remitere sub semnătură d-lui - asociat coordonator S.P.R.L., lichidator judiciar al **S.C. Y S.A. Bacău** și data depunerii contestației, 29.01.2016, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală sub nr. BCG_.....

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 art. 270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. Y S.A. Bacău – în faliment contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BC, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei aferentă facturilor emise de S.C. Thermoenergy Group S.A. Bacău pe motiv că furnizorul, S.C. Thermoenergy Group S.A. Bacău, nu respectă prevederile legale care reglementează activitatea desfășurată de aceasta în sensul că pe perioada inspecției fiscale, ianuarie 2015, nu este titularul unei licențe emise de Autoritatea Națională de Reglementare pentru Servicii Comunitare care să-i acorde permisiunea de a presta serviciul public de alimentare cu energie termică produsă centralizat.

Societatea precizează că *“Privarea unei persoane impozabile de bună-credință de dreptul de deducere ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului. Dreptul de deducere prevăzut de Codul fiscal precum și articolul 17 și următoarele din a șasea directivă este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte”*. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

Invocând prevederile art. 145 alin. (2) și ale art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare mai precizează că, legislația fiscală internă reglementează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și de formă care se regăsesc în cuprinsul Titlului VI, Cap. 10 din lege și că, *“În aceeași măsură sunt aplicabile directivele comunității europene precum și hotărârile CJUE care se aplică cu prioritate”*.

Susține că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, condițiile de fond necesare presupun, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă, bunurile sau serviciile achiziționate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă, condițiile de formă impunând ca persoana impozabilă să dețină o factură întocmită în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Cod fiscal, exercitarea dreptului de deducere a TVA fiind condiționată de *“existența unui înscris (factura) ce*

are calitatea de document justificativ daca include toate elementele minimale obligatorii prevazute la art. 155 alin. 19 Cod fiscal, dacă a fost emis de un furnizor care are cod valid de TVA iar contribuabilul achizitor derulează operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activității sale economice, în acord cu obiectul de activitate.”, ori organele de inspecție fiscală nu au constatat deficiențe cu privire la condițiile de formă.

Societatea contestatoare consideră că “Nerecunoașterea dreptului de deducere pe care o realizează inspectorii fiscali trebuie să aibă în vedere condițiile legale sus menționate, organul fiscal neputând adăuga noi condiționări pe care contribuabilul nu a avut posibilitatea de a le cunoaște la momentul efectuării operațiunilor respective. Această cerință este în consonanță cu directivele europene în materie de TVA, care statuează principiul neutralității acestui impozit. În mod implicit, acest fapt presupune și implică analize corelative ale circuitului scriptic al documentelor, al fluxurilor bănești și al circuitului mărfurilor, care să conducă la stabilirea unei stări de fapt fiscale efective și relevante în sensul participării proprii (constiente și voluntare) a contribuabilului la un mecanism de eludare a prevederilor legale.”

Contestatoarea precizează faptul că inspectorii fiscali “... nu rețin un mecanism de eludare a normelor fiscale ci o lipsă a unor autorizații eliberate de ANRSC. Lipsa autorizațiilor invocată de inspectorii fiscali nu are relevanță fiscală în ce privește Y S.A., deoarece datele înscrise în acestea nu constituie baza în stabilirea de obligații fiscale evidențiate în fișa plătitor.”

Societatea contestatoare mai invocă prevederile art. 4 alin. (1) și (2) din a șasea directivă pentru a defini persoana impozabilă ca fiind “orice persoană care, în mod independent, desfășoară activități economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective ... persoana impozabilă este definită în mod larg, întemeindu-se pe circumstanțe de fapt. În plus din articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă nu rezultă că calitatea de persoană impozabilă depinde de vreo autorizație sau de vreo licență acordată de administrație în vederea exercitării unei activități economice.”

Mai invocă și art. 22 alin.(1), lit. a) din aceeași directivă care prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, se modifică sau încetează activitatea sa ca persoană impozabilă, o astfel de declarație însă nu ar putea constitui condiție suplimentară necesară pentru recunoașterea calității de persoană impozabilă în sensul art. 4 din aceeași directivă, dat fiind că art. 22 figurează sub titlul XIII din aceasta, “Obligațiile platitorului de taxă”, în consecință calitatea de persoană impozabilă nedepinzând de respectarea obligațiilor persoanei impozabile, rezultate din art. 22, alin. (4) și (5), de a depune o declarație fiscală și de a plăti TVA-ul.

Societatea contestatoare consideră ca nefiind echitabilă și neîntemeiată nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată de către organele de inspecție fiscală, care fac trimiteri concrete la *“comportamentul nelegal al Thermoenergy Group SA care nu a solicitat anumite licențe de la ANRSC.”*

De asemenea societatea contestatoare face referire la *“art. 167 și 168 lit. a), 178 lit.a), art.220, pct. 1 și 226 din Directiva 206/112/CE”* care *“... se opun practicii naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere pe motivul că emitentul facturilor a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o eludare a legii.”*

Din această perspectivă comportamentul inadecvat al vânzătorilor se răsfârâge în mod direct asupra cumpărătorilor ca o sancțiune fiscală tradusă prin nerecunoașterea caracterului deductibil al TVA-ului ce derivă din operațiunile respective.”

În ceea ce privește nulitatea contractului de delegare a serviciului public determinată de faptul că S.C. Thermoenergy Group S.A. nu deține licență valabilă, societatea contestatoare consideră că acest fapt nu constituie argument sustenabil al refuzării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece nu este responsabilă *“... de comportamentul administrativ al unui terț față de raportul fiscal existent între Y SA și bugetul consolidat al statului. (...) legislația actuală în vigoare nu obligă cumpărătorii la verificarea autorizațiilor/licențelor etc deținute de partenerii contractuali decât sub aspectul verificării codului valabil TVA și a stării de inactivitate/activitate a acestora. Mai mult, obținerea licențelor și autorizațiilor de funcționare nu este publicată, afișată sau anunțată în mod public în mod similar stării de inactivitate a firmelor. În consecință CET SA nu avea cum să cunoască dacă furnizorul Thermoenergy Group SA deține licența de la ANRSC. (...) statul nu oferă pârgii suficiente pentru verificarea modului în care furnizorul desfășoară activitate în conformitate cu legea.”*

S.C. Y S.A. Bacău menționează faptul că, în calitate de beneficiar, a *“dovedit cu acte înregistrate în evidența proprie și bilanșe și fișe contabile proprii realitatea operațiunilor economice realizate”* și ca și *“contribuabil onest nu beneficiază de metode eficiente de protecție pentru riscul de a intra în relații economice cu societăți ce au un comportament inadecvat...”*

Societatea face trimitere la practica Curții Europene de Justiție care *“... este constantă în ce privește implicațiile fiscale privind o participare constientă sau inconstientă la mecanismul de eludare a legii. Astfel în cauzele reunite 11 C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd c. Commissioners of Customs & Excise, concluzia Curții a fost aceea că participarea la mecanismul de fraudare a TVA nu se prezuma, ci trebuie probată intenția și implicarea efectivă în acest*

mecanism a operatorului economic vizat de anularea exercitării dreptului său de deducere a taxei.”

S.C. Y S.A. Bacău consideră că nu i se poate refuza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, imputându-i-se faptul că furnizorul S.C. Thermoenergy Group S.A. Bacău nu a obținut prealabil începerii activității licența pentru serviciul public de alimentare cu energie termică produsă centralizat de la Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare. Mai mult obligația obținerii licenței putea fi îndeplinită în termen de 3 luni de la data semnării contractului de delegare a gestiunii, și anume 12.12.2014, astfel încât termenul de 3 luni prevăzut la art. 49 din Legea 51/2006 se implinea la 12.03.2015, drept pentru care licența putea fi obținută și ulterior lunii ianuarie 2015, luna în care S.C. Thermoenergy Group S.A. Bacău a emis cele 5 facturi (din 28 și 30 ianuarie 2015) către S.C. Y S.A. a căror deductibilitate nu este recunoscută.

“În consecință inspectorii fiscali au sancționat în mod eronat Y SA prin nerecunoașterea deductibilității TVA-ului aferent facturilor fiscale de achiziție nr. 201501200005/28.01.2015, nr. 201501200006/28.01.2015, nr. 201501200007/28.01.2015, nr. 201501200008/30.01.2015, nr. 201501200009/30.01.2015 fiind de bună credință.

Sancțiunea fiscală trebuia aplicată furnizorului Thermoenergy Grup SA, care a beneficiat în baza facturilor emise în cursul anului 2015 de rambursare TVA; recunoscută de aceeași instituție fiscală care nu recunoaște pentru CET SA regimul de deducere al TVA.”

S.C. Y S.A. Bacău invocă și *“... deciziile Curții Europene de Justiție, respectiv cauza C-JU02 Halifax – practici abuzive în materie de TVA>cauza C-146/05 Albert Collee Finanzamt Limburg an der Lahn – neîndeplinirea unor condiții de formă din perspectiva exercitării dreptului de deducere și cauza C-409/04 Teleos și alții c. Commissioners of Custom & Excise – aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere utilizând documente aparent reale, cu precizarea că, și în cazuri în care a fost demonstrat faptul că în amonte au fost folosite documente fictive pentru a întreprinde operațiuni în scopul de a obține doar avantaje fiscale fără substrat economic, Curtea Europeană de Justiție a considerat aceste operațiuni ca fiind imposabile din punct de vedere al TVA, și ca din moment ce este incontestabil faptul ca au fost efectuate operațiuni în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de formă au fost omise de către persoanele imposabile.”*

De asemenea este invocată *“Decizia Curții Europene de Justiție nr. 354/2003 (cauza Optigen Fulcrum) conform căreia dreptul de deducere a TVA aferent intrărilor, al unei persoane imposabile, nu poate fi afectat de faptul că pe lanțul de livrare, din care acele operațiuni fac parte, altă operațiune anterioară sau ulterioară este viciată de o fraudă privind TVA, fără ca persoana imposabilă să aibă cunoștință de acest lucru”.*

Societatea precizează că opinia organelor de inspecție fiscală este lipsită de suport juridic, acestea *“neputând invoca cu claritate și fără putință de tăgadă, nici măcar un act normativ pe care l-a încălcat CET SA, făcând trimitere la încălcări ale legii de către un alt contribuabil”*.

Față de situația expusă mai sus, **S.C. Y S.A. Bacău – în faliment** prin lichidatorul judiciar S.P.R.L. Bacău, solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..... din 29.12.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la **S.C. Y S.A. Bacău – în faliment** în vederea soluționării Decontului de taxă pe valoarea adăugată depus pentru luna ianuarie 2015, cu opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de S lei, înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr. INTERNT-2015 -, constatând următoarele:

S.C. Y S.A. Bacău a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** în baza facturilor emise de S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău, C.U.I. RO, în valoare totală de S lei (S lei baza impozabilă și TVA în suma de S lei), respectiv:

- factura nr.201501200005 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de **S lei**;
- factura nr.201501200006 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de **S lei**;
- factura nr.201501200007 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de **S lei**;
- factura nr.201501200008 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de **S lei**;
- factura nr.201501200009 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de **S lei**.

Având în vedere faptul că S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău nu respectă prevederile legale în vigoare care reglementează activitatea desfășurată de către aceasta, în sensul că:

- pentru perioada supusă inspecției fiscale, nu este titularul unei licențe emise de către Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice care să-i acorde permisiunea de a presta serviciul public de alimentare cu energie termică produsă centralizat, cu excepția producerii energiei termice în cogenerare, la nivelul unei unități administrativ – teritoriale, aceasta fiind posibilă numai în baza unui

contract de delegare a gestiunii, încheiat cu autoritatea administrației publice locale responsabilă, în condițiile legii;

- Contractul nr. de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ-teritorială a municipiului Bacău nu poate constitui temei legal pentru prestarea serviciului în municipiul Bacău și nici pentru recunoașterea prin licență a acestui drept,

și invocând prevederile art. 145 alin. (2), lit. a) și art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct. 46, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 31 alin. (1), lit. b) și art. 49, alin. (3) din Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, republicată și art. 35 din Hotărârea Guvernului nr. 745/2007 pentru aprobarea Regulamentului privind acordarea licențelor în domeniul serviciilor comunitare de utilități publice, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea verificată nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei.

Constatările inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F....., prin care s-a stabilit în sarcina **S.C. T S.A. Bacău** diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. Y S.A. Bacău – în faliment, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

S.C. Y S.A. Bacău a desfășurat activitatea autorizată "Furnizor de abur și aer condiționat" cod CAEN 3530, având capital social în valoare de S lei și unic acționar Municipiul Bacău.

Prin Senința civilă nr..... a Tribunalului Bacău – Secția a II-a Civilă și de Contencios Administrativ în dosarul nr., s-a dispus intrarea în faliment în procedura generală a debitoarei **S.C. Y S.A. Bacău**, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr. J04/320/2002 și dizolvarea societății debitoare, desemnând în calitate de lichidator judiciar provizoriu pe S.P.R.L.Bacău.

Perioada verificată: 01.01.2015 – 31.01.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. Y S.A. Bacău – în faliment, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei în baza facturilor emise de S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău pe motiv că societatea furnizoare nu respectă prevederile legale în vigoare care reglementează activitatea desfășurată de către acesta, în condițiile în care S.C. Y S.A. Bacău a acționat ca un cumpărător revânzător pentru perioada 16 – 31 decembrie 2014, atât în ceea ce privește cheltuielile, cât și în ceea ce privește veniturile.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. Y S.A. Bacău în vederea soluționării Decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii ianuarie 2015, înregistrat sub nr. INTERNT - din 25.02.2015, depus cu opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de S lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei în baza facturilor emise de S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău, C.U.I. RO 33620670, în valoare totală de S lei (S lei baza impozabilă și TVA în suma de S lei), respectiv:

- factura nr.201501200005 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de S lei;
- factura nr.201501200006 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de S lei;
- factura nr.201501200007 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de S lei;
- factura nr.201501200008 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de S lei;
- factura nr.201501200009 din 28.01.2015 în valoare de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de S lei,

fără ca societatea furnizoare să respecte prevederile legale în vigoare care reglementează activitatea desfășurată de către aceasta, motiv pentru care au considerat că societatea verificată nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, stabilind în sarcina S.C. Y S.A. Bacău diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr.F-BC

S.C. Y S.A. Bacău susține că legislația fiscală internă reglementează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă care se regăsesc în cuprinsul Titlului VI, Cap. 10 din lege, respectiv la art. 145 alin. (2), art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare și consideră că “nerecunoașterea dreptului de deducere al TVA prin trimiteri concrete ale inspectorilor fiscali la

comportamentul nelegal al Thermoenergy Group SA care nu a solicitat anumite licențe de la ANRSC nu este echitabilă și nici întemeiată”.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

(...)”

”ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

(...)”.

Potrivit prevederilor legale redate mai sus, persoanele impozabile au **dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura

activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În speță, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. Y S.A. Bacău** nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate în perioada supusă verificării, pe motiv că societatea furnizoare nu respectă prevederile legale în vigoare care reglementează activitatea desfășurată de către aceasta, în sensul că:

- pentru perioada supusă inspecției fiscale, nu este titularul unei licențe emise de către Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice care să-i acorde permisiunea de a presta serviciul public de alimentare cu energie termică produsă centralizat, cu excepția producerii energiei termice în cogenerare, la nivelul unei unități administrativ – teritoriale, aceasta fiind posibilă numai în baza unui contract de delegare a gestiunii, încheiat cu autoritatea administrației publice locale responsabilă, în condițiile legii;

- Contractul nr. de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ-teritorială a municipiului Bacău nu poate constitui temei legal pentru prestarea serviciului în municipiul Bacău și nici pentru recunoașterea prin licență a acestui drept.

Din constatările prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile societății contestatoare se rețin următoarele:

Prin Sentința civilă nr., Tribunalul Bacău -Secția a II - a Civilă și de Contencios Administrativ și Fiscal, în Dosarul nr. 4328/110/2013 privind **S.C. Y S.A. Bacău**, dispune:

- intrarea în faliment în procedura generală a debitoarei **S.C. Y S.A. Bacău**, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr.

- dizolvarea societății debitoare;
- desemnează în calitate de lichidator judiciar provizoriu pe SIERRA QUADRANT S.P.R.L.;

- pune în vedere lichidatorului judiciar să ia măsurile pentru îndeplinirea formalităților privind menționarea la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău a reprezentanților permanenți, notificarea intrării în faliment;

- pune în vedere debitoarei să predea lichidatorului judiciar gestiunea averii, precum și lichidatorului judiciar să ia măsurile prevăzute de art. 113 din Legea 85/2006, cu prezența și asistența debitoarei la inventar;

- pune în vedere lichidatorului judiciar ca toate rapoartele întocmite să le aducă la cunostință comitetului creditorilor;

- autorizează lichidatorul judiciar pentru sesizarea organelor de cercetare penală în legătură cu săvârșirea infracțiunilor prevăzute la art. 143 – 147 din Legea 85/2006.

Se reține faptul că **S.C. Y S.A. Bacău** era furnizor/prestator de servicii comunitare de utilități publice, acestea fiind reglementate prin Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, republicată, și prin legi speciale, servicii care asigură satisfacerea nevoilor esențiale de utilitate și interes public general cu caracter social, care prezintă ca și particularitate faptul că au caracter permanent și regim de funcționare continuu.

De asemenea, se reține faptul că **S.C. Y S.A. Bacău** și încetează activitatea la data de 15.12.2014 și că exista obligativitatea asigurării continuității furnizării/prestării acestui serviciu de utilitate publică.

Totodată, se reține faptul că, la data de 15.12.2014, activele necesare desfășurării activității precum și avizele speciale de funcționare erau în proprietatea **S.C. Y S.A. Bacău** (societate aflată în procedura falimentului), în timp ce noul operator (**S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău**) care a concesionat gestionarea acestui serviciu de utilitate publică nu deținea activele necesare și nici nu avea încă toate avizele de funcționare obținute, fapt pentru care Consiliul local al Municipiului Bacău a făcut demersurile necesare ca, până la definitivarea documentației de funcționare necesară, respectiv până la încheierea contractelor cu furnizorii/clientii pe numele **S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău** și obținerea tuturor avizelor speciale de funcționare, aceasta să-și desfășoare activitatea prin închirierea activelor de la **S.C. Y S.A. Bacău**.

Astfel, în demersul pentru dizolvarea **S.C. Y. S.A. Bacău**, în condițiile asigurării continuității serviciului de utilități publice, de către un nou operator de servicii de utilitate publică, respectiv **S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău**, au fost parcurse următoarele etape:

1. În data de 08.12.2014 a fost semnat Contractul de locațiune (închiriere) nr. între **S.C. Y S.A. Bacău** și **S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău**, având ca obiect închirierea bunurilor cuprinse în cadrul Anexei I și II la contract (bunuri aflate în patrimoniul **S.C. Y S.A. Bacău**, conform evidentelor sale);

2. Administratorul/lichidatorul judiciar S.P.R.L., reprezentat prin asociat coordonator Dragomir Florin, având în vedere faptul că:

- odată cu declanșarea procedurii de faliment împotriva **S.C. Y S.A. Bacău** (18.09.2014), judecătorul sindic a dispus dizolvarea societății;

- societatea și va restrânge activitatea odată cu predarea-primirea bunurilor aferente Contractului de concesionare încheiat între **S.C. Y S.A. Bacău** și Municipiul Bacău;

- în data de 08.12.2014 s-a semnat contractul de locațiune bunuri cu **S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău**;

- împlinirea duratei de furnizare gaz și energie electrică din contractele semnate de **S.C. Y S.A. Bacău** cu C-GAZ ENERGY DISTRIBUTIE S.R.L. și E-ON ENERGIE MOLDOVA S.A.,
a emis Decizia nr. SQ 7473/CE676/10.12.2014, înregistrată la **S.C. Y S.A. Bacău** sub nr., prin care a stabilit:

- începând cu data de 15 decembrie 2014 încetează activitățile de producție, comerț și servicii desfășurate de către **S.C. Y. S.A. Bacău**;

- toate departamentele vor lua măsuri organizatorice pentru transferul în siguranță a activității societății de furnizare a agentului termic către noul operator;

- directorul comercial va desemna citirea contorilor de gaz și energie electrică la data de 14 decembrie 2014 precum și a contorilor de agent termic aflați la consumatori, în perioada 14 – 17 decembrie 2014;

- Directorul financiar coordonează activitatea de calcul și transfer a veniturilor și cheltuielilor aferente lunii decembrie 2014, perioada de tranziție în care cele două entități vor funcționa în paralel. În acest sens, în perioada 15.12.2014 – 15.01.2015, se vor calcula toate veniturile și cheltuielile realizate de **S.C. Y S.A. Bacău** și vor fi transferate către noul operator în vederea emiterii facturilor către consumatori, urmând ca, până la sfârșitul lunii ianuarie 2015 să se opereze reglarea între cei doi operatori.

3. În data de 12.12. 2014, între Municipiul Bacău, persoana juridică de drept public, în calitate de delegatar și S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău, în calitate de delegat, societate a cărui fondator este Municipiul Bacău cu cota de participare 100% și care a devenit astfel noul operator de furnizare/prestare a acestui serviciu de utilitate publică, este încheiat Contractul de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ teritorială a municipiului Bacău, nr. 2/69549 din data de 12.12.2014.

4. Urmare încetării activității desfășurate de către **S.C. Y. S.A. Bacău** începând cu data de 15 decembrie 2014, conform Deciziei nr. SQ 7473/CE676/10.12.2014, a fost încheiat **Protocolul** înregistrat la lichidatorul judiciar sub nr. SQ și întocmit în perioada 15.01.2015 – 25.02.2015, între părțile :

- **S.C. Y S.A. Bacău** reprezentată de către comisia numită prin dispoziția lichidatorului judiciar SIERRA QUADRANT S.P.R.L.;

- S.C THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău reprezentată de către comisia numită prin decizia Directorului General nr. 41/23.01.2015 .

Obiectul Procolului îl reprezintă departajarea cheltuielilor și veniturilor din luna decembrie 2014, urmare Deciziei S.P.R.L. nr. SQ de încetare a activității **S.C. Y. S.A. Bacău** (societate în faliment) începând cu data de 15.12.2014, astfel cheltuielile și veniturile aferente perioadei 16.12.2014 – 31.12.2014 revin S.C.

5. pentru activitatea desfășurată, operatorul **S.C. Y S.A. Bacău** deține licențele eliberate de autoritățile de reglementare, respectiv Agenția Națională de Reglementare în domeniul Energiei și Agenția Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice impuse de legislația în vigoare, după urmează:

- Licența nr. 505 din 31.07.2002 emisă de Agenția Națională de Reglementare în domeniul Energiei pentru producerea de energie electrică, cu durabilitate 25 de ani, dacă nu se hotărăște retragerea ei;

- Licența nr. 506 din 31.07.2002 emisă de Agenția Națională de Reglementare în domeniul Energiei pentru producerea de energie termică, cu durabilitate 25 de ani, dacă nu se hotărăște retragerea ei;

- Licența nr. 650 din 24.02.2005 emisă de Agenția Națională de Reglementare în domeniul Energiei pentru furnizarea de energie electrică, cu durabilitate 10 de ani, dacă nu se hotărăște retragerea ei;

- Licența nr. 2428 din 29.04.2013 emisă de Agenția Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice pentru Serviciul public de alimentare cu energie termică, cu excepția producerii energiei termice în cogenerare, valabilitate 5 ani de la eliberare, până la data de 29.04.2018 având ca obiect acordarea permisiunii de a presta/furniza activități, în aria administrativ teritorială a municipiului Bacău .

Aceste licențe au fost retrase titularului **S.C. Y S.A. Bacău**, după cum urmează:

- prin Ordinul 59/16.02.2015 se retrage licența nr. emisă de Agenția Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice la solicitarea titularului, în cazul începerii procedurii falimentului dispusă de judecătorul sindic, prin Sentința Civilă nr. 795/2014 a Tribunalului Bacău, Secția a II-a Civilă și Contencios Administrativ și Fiscal pentru debitoarea **S.C. Y S.A. Bacău** și se aplică de la data înregistrării la Agenția Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice a cererii de retragere, respectiv în data de 11.02.2015;

- cu Decizia nr. se retrage licența nr. 505 pentru producerea de energie electrică, cu data emiterii deciziei;

- cu Decizia nr. se retrage licența nr. 506 pentru producerea de energie termică, cu data emiterii deciziei.

Referitor la calitatea de operator de servicii de utilități publice într-un domeniu reglementat, precum și capacitatea și dreptul de a furniza/presta un serviciu de utilități publice operatorului S.C. S.A. Bacău:

- Agenția Națională de Reglementare în domeniul Energiei eliberează titularului licența provizorie nr. pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice și a energiei termice în cogenerare, precum și licența nr. valabilă până la data de 12.12.2024;

- prin adresa nr. S.A. solicită Agenției Naționale de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice acordarea licenței clasa 2 pentru serviciul de alimentare cu energie termică produsă centralizat, în aria administrativ teritorială a municipiului Bacău;

- prin Ordinul nr. se aprobă eliberarea licenței nr. pentru serviciul public de alimentare cu energie termică, cu excepția producerii energiei termice în cogenerare societății comerciale S.C. THERMOENERGY GROUP S.A., valabilă numai pentru participarea la licitațiile organizate de autoritățile administrației publice locale pentru delegarea gestiunii acestui serviciu de utilitate publică.

Referitor la Contractul de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ teritorială a municipiului Bacău nr. 2/69549 din data de 12.12.2014, încheiat între Municipiul Bacău în calitate de delegatar și S.C. TEHERMOENERGY GROUP S.A. Bacău, în calitate de delegat, care a devenit astfel noul operator de furnizare/prestare a acestui serviciu de utilitate publică, se reține în următoarele:

- obiectul contractului constă în dreptul exclusiv acordat S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău (delegat) de către Municipiul Bacău (delegatar) și obligația corelativă a delegatului de a furniza serviciul public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat (producerea, transportul, distribuția și furnizarea energiei termice) în Municipiului Bacău, inclusiv dreptul și obligația de a administra și de a exploata infrastructura tehnico-edilitară aferentă Serviciului în aria administrativ-teritorială a Municipiului Bacău;

- durata contractului de delegare a gestiunii este de 10 ani și intră în vigoare la data semnării Proceselor verbale de predare-preluare a bunurilor de către reprezentanții părților special împuterniciți în acest scop;

- printre obligațiile delegatului (S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău): să obțină de la autoritățile competente avizele, atestatele, acordurile și autorizațiile necesare prestării Serviciului; să respecte legislația și reglementările în vigoare aplicabile Serviciului;

- prin Actul adițional nr. 1/2014 privind modificarea contractului de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ-teritorială a Municipiului Bacău nr. se elimină din tot cuprinsul contractului termenul de "bunuri necesare", precum și Anexele nr. 4 și nr. 6.

- Contractul este încheiat în temeiul Hotărârii Consiliului Local al Municipiului Bacău, nr.228/20.10.2014, privind aprobarea atribuirii directe a Contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termica din Municipiul Bacău, Bacău.

Având în vedere aspectele mai sus menționate referitoare la Licența nr. și Condițiile asociate licenței, precum și la condițiile de delegare prin concesiune a gestiunii serviciului public de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice produse în sistem centralizat în aria administrativ teritorială a Municipiului Bacău, conform Contractului nr., organele de inspecție fiscală au considerat nul de drept respectivul contract, precum și faptul că licența Agenției Naționale de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice menționată mai sus este valabilă doar pentru participarea la licitațiile organizate de autoritățile administrației publice locale pentru delegarea gestiunii serviciului, însă potrivit prevederilor art. 49 alin (3) din Legea 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, republicată,

“În cazul atribuirii directe a contractului de delegare a gestiunii serviciilor de utilități publice, obținerea licenței este condiție suspensivă pentru executarea contractului de delegare a gestiunii. Furnizorul/Prestatorul are obligația de a solicita și a obține eliberarea licenței în termen de 3 luni de la data semnării contractului de delegare a gestiunii. În caz contrar, contractul de delegare a gestiunii este nul de drept, iar delegarea ulterioară a gestiunii acestor servicii se poate face numai cu respectarea prevederilor art. 29 alin (8).”

La art. 35 din Hotărârea Guvernului nr. 745/2007 pentru aprobarea Regulamentului privind acordarea licențelor în domeniul serviciilor comunitare de utilități publice

”A.N.R.S.C. decide asupra acordării/respingerii licenței în termen de 60 de zile de la înregistrarea documentației la sediul A.N.R.S.C. sau în termen de 30 de zile de la transmiterea completărilor solicitate conform [art. 25.](#)”

Se reține că, la pagina 12/22 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC, organele de inspecție fiscală precizează faptul că facturile de achiziție în valoare totală de s lei (s lei baza impozabilă și TVA în sumă de s lei) emise de S.C. S.A. Bacău către **S.C. Y S.A. Bacău** (prezentate în Anexa nr. 2) reprezintă contravaloare bunuri și servicii (venituri din energie termică furnizată populației, unităților bugetare, agenților economici pentru perioada 16.12 – 31.12.2014 - Anexa 6 la Protocol nr. SQ; servicii transport energie electrică de recuperat de la **S.C. Y S.A. Bacău** aferentă perioadei 01.12.2014 – 15.12.2014 - fct. 3413/22.01.2015 emisă de CNTEE Transelectrica S.A., aferentă lunii decembrie 2014 - Anexa 4 la Protocol nr. SQ 1197/093/28.02.2015; carburant auto repartizat proporțional cu gradul de utilizare de către **S.C. Y S.A. Bacău** - Anexa 5 la Protocol nr. SQ; energie electrică și termică consumată în perioada 16.12 -31.12.2014 pentru corpul administrativ - Anexa 5 la Protocol nr. SQ), care fac obiectul Protocolului nr. SQ 1197/093/28.02.2015 încheiat urmare încetării activității desfășurate de către **S.C. Y. S.A. Bacău** începând cu data de 15 decembrie 2014, conform Deciziei lichidatorului

judiciar întocmit în perioada 15.01.2015 – 25.02.2015, între **S.C. Y. S.A. Bacău** și S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. .

Pentru regularizarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a procedat astfel:

a) **S.C. Y S.A. Bacău** emite către S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău facturi reprezentând:

- materiale, piese de schimb și obiecte de inventar aflate în stoc depozit **S.C. Y S.A. Bacău** la data de 15.12.2014, precum și materiale, piese de schimb și obiecte de inventar achiziționate de **S.C. Y S.A. Bacău** în perioada 16.12.2014 – 31.12.2014 consumate de S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău, în perioada de tranziție (Adresa nr. 23/18.12.2014);

- BCF, carburan și aflași în stoc la **S.C. Y S.A. Bacău** la data de 15.12.2014, transferași cu plată către S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău (Minuta);

- energie electrică achiziționată de către **S.C. Y S.A. Bacău** (reprezentând consum estimat pentru perioada 15.12.2014 – 31.12.2014) și refacturată către S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău (Minuta);

- prestari servicii facturate de furnizori către **S.C. Y S.A. Bacău** în luna decembrie 2014 și ianuarie 2015, conform contractelor în vigoare, care pentru perioada 16.12.2014 – 31.12.2014 apar în S.C. THERMOENERGY GROUP S.A. Bacău.

Pentru consumul de gaze, pentru perioada 16.12.2014 – 31.12.2014, nu se face nicio regularizare între cele două societăți, întrucât furnizorul C-Gaz Energie emite factura direct beneficiarului

b) S.C. SA Bacau emite facturi către S.C. CET S.A. Bacău reprezentand:

- contravaloare servicii transport energie electrică facturată de CNTEE Transelectrica S.A. către S.C. S.A. Bacău, aferentă lunii decembrie 2014 (factura), de recuperat de la **S.C. Y S.A. Bacău** pentru perioada 01.12.2014 – 15.12.2014 (Anexa 4 la Protocol nr. SQ);

- carburantul auto repartizat proporțional cu gradul de utilizare (nr. km și consum specific) a mijloacelor auto, în interesul **S.C. Y S.A. Bacău** (Anexa 5 la Protocol nr. SQ);

- energia termică produsă și energia electrică achiziționată de S.C. S.A. Bacău și consumate de **S.C. Y S.A. Bacău** în perioada 16.12.2014 – 31.12.2014 în corp administrativ repartizată în funcție de personalul angajat ce și-a desfășurat activitatea în această clădire (personalul a fost angajat al **S.C. Y S.A. Bacău**) (Anexa 5 la Protocol nr. SQ);

Modalitățile și principiile de repartizare a veniturilor și cheltuielilor pentru perioada 01.12 – 15.12.2014 respectiv 16.12-31.12.2014 între **S.C. Y**

S.A. Bacău și S..... S.A. Bacău sunt prezentate în Anexa 7 la Protocol nr. SQ

Modalitățile de plată/încasare a facturilor emise de către cele două părți sunt prin:

- compensare reciprocă datorii/creante între S.C. Y S.A. Bacău și S.C. S.A. Bacău până la concurența sumei celei mai mici, în termenul de scadență stabilit;

- virament bancar lunar pentru diferența rămasă urmare compensării în termenele de scadență stabilite.

Pentru regularizare subvenției energie termică nu a fost necesară emiterea unui document de regularizare a subvențiilor pentru energia termică furnizată populației, în perioada 16.12-31.12.2014, întrucât ambele societăți au depus deconturi proprii la Municipiul Bacău (Anexa 6 la Protocol nr.)

Regularizarea ajutoarelor pentru încălzire acordate populației în luna decembrie 2014, se va face în conformitate cu prevederile din Acord 4/4/30.01.2015 care constituie Anexa 10 la Protocol nr. SQ

Regularizare contribuție A.N.R.S.C. aferentă lunii decembrie 2014 (conform Anexa 11 la Protocol nr. SQ): va fi achitată integral de **S.C. Y SA Bacău** către A.N.R.S.C., iar S.C. S.A.

Bacău va plăti contribuția aferentă perioadei 16 – 31.12.2014 prin virament bancar către **S.C. Y S.A. Bacău** în ziua imediat următoare efectuării plății.

Regularizarea modului de alocare certificate CO2 va face obiectul unui acord separat.

Referitor la departajarea cheltuielilor și veniturilor din luna decembrie 2014 urmare încetării activității **S.C. Y. S.A. Bacău** (societate în faliment) începând cu data de 15.12.2014 și regularizarea acestora între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al **S.C. Y. S.A. Bacău**, respectiv administratorul judiciar/lichidatorul S.P.R.L. Bacău prin Nota explicativa nr. 1 din 15.04.2015.

În răspunsul dat în Nota explicativă nr.1 din 15.04.2015, administratorul judiciar/lichidatorul S.P.R.L. Bacău, precizează următoarele :

1) Veniturile din energie electrică și termică au fost determinate pe baza datelor obținute din citirea contorilor, efectuate în zilele de 15.12.2014 și 16.12.2014 pentru perioada 01.12.2014 – 15.12.2014, respectiv în zilele de 30.12.2014 și 31.12.2014 pentru perioada 16.12.2014 – 31.12.2014.

În baza datelor astfel obținute, **S.C. Y. S.A. Bacău** în calitate de titular al contractului de furnizare de energie termică a facturat către utilizatorii/consumatorii finali consumul aferent lunii decembrie 2014 în data de 15 ianuarie 2015, iar pentru perioada 16.12.2014 – 31.12.2014, departajarea veniturilor între cele două societăți s-a realizat prin emiterea

de facturi de regularizare de către S.C. Bacău către **S.C. Y. S.A. Bacău**;

2) Cheltuielile respectiv achizițiile/prestările de servicii aferente perioadei 16.12.2014-31.12.2014, au fost refacturate de către **S.C. Y S.A. Bacău** către S.C. S.A. Bacău.

În concluzie, se constată următoarele:

a) Referitor la venituri:

- în data de 15, 16 decembrie 2014 și în data de 30, 31 decembrie 2014 se stabilesc veniturile obținute din energie termică și subvenții din exploatare conform citirii contorilor din punctele termice, centrale termice, module și branșamente alimentare în sistem centralizat din Municipiul Bacău, pentru perioada 01.12.2014 – 15.12.2014 și respectiv pentru perioada 16.12.2014 – 31.12.2014;

- în luna decembrie 2014, **S.C. Y S.A. Bacău** era titular de contract pentru furnizarea energiei termice către beneficiari, astfel că în data de 15.01.2015 s-au emis facturi către aceștia, pentru veniturile aferente întregii luni decembrie 2014.

Având în vedere faptul că, începând cu data de 15.12.2014, **S.C. Y S.A. Bacău** și încetează activitățile de producție, comerț și servicii, activitatea de furnizare a agentului termic fiind transferată noului operator Bacău emite facturi către S.C. Y S.A. Bacău, pentru veniturile obținute de aceasta din urmă, aferente perioadei 16.12.2014 – 31.12. 2014 în vederea departajării veniturilor între cele două societăți.

b) Referitor la cheltuieli:

- Facturile de achiziție bunuri/prestari servicii/lucrări de reparații etc. primite de **S.C. Y S.A. Bacău**, aferente perioadei 16.12.2014 – 31.12.2014, au fost refacturate de **S.C. Y S.A. Bacău** către S.C.

- Pentru materialele, piesele de schimb și obiectele de inventar aflate în stoc în depozitul **S.C. Y S.A. Bacău** la data de 15.12.2014, consumate de către S.C. S.A. Bacău, necesare pentru asigurarea continuității serviciului public, **S.C. Y S.A. Bacău** emite facturi către S.C. S.A. Bacău.

La Nota explicativă sunt anexate următoarele documente:

- Minuta încheiată între **S.C. Y S.A. Bacău** și S.C. S.A. Bacău: **S.C. Y S.A. Bacău** refacturează către GROUP S.A. Bacău contravaloare stoc carburant și BCF- uri;

- Adresa emisă de S.C. S.A. Bacău către S.P.R.L. Bacău - lichidator judiciar referitor la: materiale, echipamente și piese de schimb consumate sau în curs de consumare, în perioada de tranziție a preluării activității de producere, transport și distribuție a energiei electrice și termice de la **S.C. Y S.A. Bacău** la S.C. S.A. Bacău, acestea reprezentând: materiale cu mișcare rapidă și care nu se constituie niciodată în stocuri, cumpărate în avans pentru intervenții rapide, în situații accidentale; materiale ce intră în procesul tehnologic de

producție; materiale echipamente, piese de schimb specifice activității de energetică industrială de producere, transport și distribuție agent termic și producere energie electrică;

- Minuta încheiată între **S.C. Y S.A. Bacău** și S.C.
S.A. Bacău: S.C. Y S.A. Bacău se obligă să platească E-on Energie Romania S.A. factura fiscală reprezentând consum estimat pentru perioada 15.12.2014 – 31.12.2014 și refacturează către S.C.
Bacău prin factura fiscală 1412200006/15.12.2014 contravaloarea consumului estimat.

Organul de soluționare competent, din documentele existente la dosarul cauzei reține că, în speță, în vederea departajării cheltuielilor și veniturilor aferente lunii decembrie 2014 (perioadă în care drepturile și obligațiile rezultate din activitatea desfășurată de **S.C. Y S.A. Bacău** au fost transferate către S.A. Bacău) părțile implicate au ales să aplice structura de comisionar conform prevederilor punctului 19. alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale art.137, unde se precizează că:

”În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile”.

În acest caz, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată se poate considera că **S.C. Y S.A. Bacău** a acționat ca un cumpărător revânzător pentru perioada 16 – 31 decembrie 2014, atât în ceea ce privește cheltuielile, cât și în ceea ce privește veniturile.

Modul în care a fost aplicată structura de comisionar în cazul veniturilor, respectiv emiterea de către **S.C. Y S.A. Bacău** de facturi către populație și, ulterior, regularizarea acestora prin facturi emise de S.C., nu presupune altceva decât o succesiune diferită de emitere a facturilor, fără a denatura în fond modul în care se consideră că a acționat **S.C. Y S.A. Bacău**, respectiv în calitate de cumpărător revânzător,

calitate în care se consideră că a efectuat achiziții în nume propriu de la S.A. Bacău, facturate însă în avans către populație.

Aceste operațiuni intră sub incidența prevederilor art. 129 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

”(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

și ale pct. 7. alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

”În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

fiind aplicabilă, așa cum am menționat mai sus, structura de comisionar prevăzută la pct. 19. din norme.

În ceea ce privește exercitarea de către **S.C. Y S.A. Bacău** a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de regularizare facturate de Bacău, se reține faptul că, din coroborarea prevederilor art. 125¹ alin. (1) pct. 1. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că;

”În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

și a părții introductive a art.145 alin. (2) din același act normativ redate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă va deduce taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile/serviciile obținute ori pe care urmează să le obțină dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor enumerate la lit. a) – e) de la art. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

În conformitate cu prevederile pct. 46. alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Prin urmare, din prevederile legale redată mai sus, rezultă ca orice persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor sale (reale) dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere și că deține exemplarul original al unei facturi care să cuprindă cel puțin elementele prevăzute la art. 155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 14 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

Nerespectarea prevederilor legale care impun obținerea de licențe prin care se recunoaște calitatea de operator de servicii de utilități publice într-un domeniu reglementat, precum și capacitatea și dreptul de a furniza un serviciu de utilități publice, poate fi sancționată de către organele competente conform prevederilor legislației în domeniu, dar în ceea ce privește deducerea taxei pe valoarea adăugată este necesară o analiză a tuturor circumstanțelor în care s-au realizat operațiunile respective.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu prezintă probe obiective care să confirme că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal de către **S.C. Y S.A. Bacău** și, prin urmare, că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv.

Având în vedere cele reținute mai sus, urmează a se admite contestația formulată de **S.C. Y S.A. Bacău** și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BC, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Ne întemeiem soluția dată și pe răspunsul formulat de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. A_LPF_2600/22.12.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – sub nr. ISR_REG, la adresa Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală nr. ISR_AIF 3017/01.10.2015, ambele existente în copie la dosarul cauzei, reținându-se totodată și faptul că, prin Referatul nr., organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulate de **S.C. Y S.A. Bacău** și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art.2. Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.