



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
.X., CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 219 / 26.08.2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**.X. SA din .X. ,**  
**în calitate de societate absorbantă a .X. SA,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A\_SLP .X./15.03.2016**

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./10.03.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP .X./15.03.2016, cu privire la contestația formulată de .X. SA, denumită în continuare .X. , având sediul social în .X. , , jud..X. , cod de înregistrare fiscală ROX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J26/X/2000, în calitate de societate absorbantă a .X. SA, denumită în continuare .X. , având sediul social în .X. , str.X, jud..X. , cod de înregistrare fiscală ROX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J22/X/2009.

.X. contestă Decizia de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS .X./22.01.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. , respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Totodată, .X. contestă Deciziile de suspendare a inspecției fiscale nr..X./05.11.2014 și nr..X./05.03.2015 emise de Administrația județeană a finanțelor publice .X. , care în fapt sunt comunicări ale suspendării inspecției fiscale nr..X./05.11.2014 și nr..X./05.03.2015.

De asemenea, societatea contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr..X./18.02.2016 emisă de Direcția generală regională a finanțelor publice .X., Administrația pentru contribuabili mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de .X. lei.

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv 29.01.2016, potrivit adresei nr.VSG-AIF .X./27.01.2016 de înaintare a titlului de creanță, anexată în copie la dosarul cauzei, 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 transmisă prin „.X.”, în data de 29.02.2016 potrivit documentului nr.X., anexat 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) 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. .

**I. .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. contestă Decizia de impunere nr.F–VS .X./22.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–VS .X./22.01.2016 de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X. , precizând următoarele:**

a) Aspecte de procedură:

a.1) Societatea solicită nulitatea actului administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art.46 și art.49 din Codul de procedură fiscală, întrucât nu au fost respectate condițiile referitoare la denumirea contribuabilului, având în vedere că decizia de impunere a fost emisă pe seama .X. , în condițiile în care .X. a fuzionat (a fost absorbită) în data de 31.12.2014 cu societatea afiliată .X. SA, aceasta fiind redenumită .X. .

Astfel, societatea invederează faptul că un act administrativ fiscal emis cu privire la altă societate (care nici nu mai există, prin efectul fuziunii) nu poate fi considerat opozabil și nu poate produce efecte juridice față de .X. , de vreme ce aceasta din urmă este o persoană juridică distinctă.

a.2) Societatea precizează că a primit avizul de inspecție fiscală pe data de 05 mai 2014, cu mențiunea că inspecția fiscală va debuta în data de 07 mai 2014, nerespectându-se termenul de 30 zile prevăzut la art.102 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală. Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au utilizat procedura controlului inopinat ca pretext pentru a devansa data începerii controlului.

Astfel, societatea susține că procedura de control ce a stat la baza demarării inspecției de fond nu poate fi considerată legală, inspecția fiscală neputând fi justificată de concluziile controlului inopinat, organele fiscale au obligația de a urma procedura generală pentru organizarea inspecției fiscale, respectiv de a comunica un aviz de inspecție fiscală și să înceapă inspecția fiscală cu respectarea termenului de 30 zile prevăzut la art.102 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală.

a.3) .X. invederează nelegalitatea suspendării inspecției fiscale, având în vedere că:

- Inspecția fiscală a fost suspendată de două ori, în baza a două comunicări de suspendare a inspecției fiscale ce au fost transmise exclusiv prin mijloace electronice de transmitere la distanță, deși societatea nu și-a exprimat acordul în acest sens, așa cum o impun prevederile art.44 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, astfel, societatea consideră că din punct de vedere legal, suspendarea inspecției fiscale nu a avut loc, depășindu-se excesiv și nejustificat durata permisă legal de desfășurare a inspecției fiscale;

- Au fost încălcate prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Codul de procedură fiscală, întrucât organele de inspecție fiscală nu au inclus în actul administrativ fiscal, *inter alia*, motivele de fapt care au stat la baza suspendării inspecției fiscale. Încălcarea acestor cerințe de formă ale actului administrativ fiscal se sancționează cu nulitatea actului administrativ fiscal în condițiile art.175 alin.(2) din Codul de procedură civilă, care se aplică în această materie cu titlu de drept comun, potrivit art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală. Societatea susține că menirea motivării actului administrativ fiscal este aceea de a permite contribuabilului să își exercite dreptul la apărare ce cade sub protecția art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, art.21 din Constituția României și art.205 din Codul de procedură fiscală, iar în lipsa motivării, vătămarea contribuabilului este incontestabilă, întrucât nu permite acestuia să își exercite dreptul la apărare, ceea ce trebuie să conducă la nulitatea sa *de plano*, nefiind admisibil ca motivarea contestației să se efectueze doar pe cale de deducție. În acest sens,

societatea invocă Decizia nr.X/28.03.2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal.

- În cursul primei perioade de suspendare, organele de inspecție fiscală au continuat să solicite documente ca și cum inspecția fiscală era în desfășurare, iar în ceea ce privește a doua perioadă de suspendare, organele de inspecție fiscală nu au comunicat oficial societății reluarea inspecției fiscale. Societatea subliniază faptul că prima suspendare a fost dispusă pentru efectuarea unor controale încrucișate la anumite societăți (.X. SRL, .X. SRL și .X. SRL), controale ce au fost efectuate de către AJFP .X. cu depășirea flagrantă a termenului de X zile stabilit de OPANAF nr.467/2013, iar scopul celei de a doua suspendări a fost de a prelungi artificial termenul de X de zile ce limita durata primei suspendări.

a.4) .X. menționează faptul că a fost depășit termenul imperativ de 6 luni stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale prevăzut la art.104 și art.105 din Codul de procedură fiscală. Admițând că acest termen ar fi unul de recomandare, societatea invederează că organele de inspecție fiscală au încălcat în mod evident obligația legală de finalizare a inspecției fiscale într-un termen care să îndeplinească exigențele noțiunii de „termen rezonabil”. În acest sens, societatea invocă Decizia nr.X/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, unde s-a apreciat ca fiind „rezonabil” un termen ce depășea cu o lună termenul legal.

În speță, organele fiscale implicate în desfășurarea inspecției fiscale și-au încălcat în mod evident obligațiile stabilite prin lege, de vreme ce inspecția fiscală a fost finalizată la mai bine de 1 an de la expirarea termenului legal, această depășire nefiind cauzată de conduita societății, ci exclusiv prin acțiuni directe și unilaterale ale organelor fiscale.

Or, aplicând principiul „*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu se pot prevala de propria culpă pentru a justifica depășirea excesivă a termenului de efectuare a inspecției fiscale.

a.5) Societatea citează prevederile art.23, art.91 și art.92 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anii 2008, 2009 și 2010.

Mai exact, în ceea ce privește obligațiile fiscale aferente anului 2008, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu este îndreptățită să stabilească obligații fiscale în sarcina .X. , câtă vreme termenul de prescripție a început să curgă la data de 01.0.X.9 (anul

următor celui în care s-a constituit baza de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anului 2008) și s-a împlinit 5 ani mai târziu, la data de 31.12.2013, iar inspecția fiscală a fost începută la data înscrierii sale în RUC, respectiv la data de 12.05.2014.

De asemenea, societatea apreciază că încălcarea de către organele de inspecție fiscală a cerințelor legale pentru suspendarea curgerii termenului de prescripție are ca efect direct și imediat pierderea abilității legale de a suspenda termenul de prescripție. Astfel, în speță, niciuna din condițiile referitoare la realizarea inspecției fiscale nu a fost îndeplinită, câtă vreme termenul de realizare a inspecției fiscale a fost cu mult depășit, iar suspendările succesive ale inspecției fiscale nu pot fi considerate legale. Prin urmare, în lipsa derulării unei inspecții fiscale în condițiile stabile de lege, dispozițiile Codului de procedură fiscală nu permit suspendarea termenului de prescripție, consecința directă fiind că acest termen a continuat să curgă neîntrerupt pe toată durata inspecției fiscale, până la momentul emiterii titlului de creanță.

În acest context, societatea sublinează că la data emiterii titlului de creanță (22.01.2016), prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare se împlinise nu doar cu privire la obligațiile fiscale aferente anului 2008, ci și cu privire la obligațiile fiscale ale .X. aferente perioadei 2009-2010, astfel încât, în temeiul art.93 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală nu erau îndreptățite să emită un titlu de creanță. În susținerea celor de mai sus, societatea invocă Decizia nr.X/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

a.6) .X. invocă art.12 și art.107 din Codul de procedură fiscală și invederează dreptul contribuabilului de a fi informat și reaua-credință a organelor de inspecție fiscală în determinarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor desfășurate de .X. .

În primul rând, societatea sublinează faptul că până la momentul prezentării proiectului de RIF, în data de 11.01.2016, nu a știut care sunt aspectele care, din punct de vedere al organelor de inspecție fiscală, ridică probleme și necesită clarificări suplimentare, cu atât mai mult cu cât, modul de reglementare și funcționare al unui operator de distribuție precum .X. este unul specific și rar întâlnit.

În al doilea rând, societatea menționează că organele de control au refuzat să analizeze argumentele pe care aceasta le-a exprimat în cuprinsul punctului de vedere, formulat potrivit art.107 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, încălcând astfel obligația expres prevăzută în acest sens de art.109 alin.(2) din același act normativ.

.X. apreciază că abordarea inspecției fiscale de către echipa de control a fost profund viciată, fiind evident că scopul urmărit la

realizarea controlului a fost *ab initio* contrar dispozițiilor art.7 alin.(2) și alin.(3) teza I din Codul de procedură fiscală, având în vedere că echipa de inspecție fiscală nu a solicitat clarificări cu privire la aspectele tehnice absolut esențiale stabilirii în mod concret a tratamentului fiscal aplicabil tranzacțiilor analizate.

b) Aspecte de fond:

b.1) Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu consumul propriu tehnologic, denumit în continuare CPT și deductibilitatea TVA aferentă.

Echipa de inspecție fiscală a concluzionat că suma de .X. lei, reprezentând CPT de energie electrică, neacceptată în tariful de distribuție de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, denumită în continuare .X., este nedeductibilă la stabilirea impozitului pe profit, motiv pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente.

Adițional, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente, pentru achizițiile de energie electrică efectuate în perioada 01.0.X.9-31.12.2013, neacceptate în tariful de distribuție al energiei electrice de către .X..

.X. precizează că având în vedere prevederile art.21 alin.(1), art.128 alin.(4) lit.d) art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.23 lit.e) și lit.j), pct.6 alin.(7) (pentru perioada cuprinsă între 31.01.2012-31.12.2012) și pct.53 alin.(12) (pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat că se poate acorda deducere fiscală pentru cheltuiala cu CPT și TVA aferentă doar la nivelul sumelor recunoscute în veniturile din activitatea de distribuție a energiei electrice de către .X.. Aceste sume au fost comunicate de către .X. pe parcursul inspecției fiscale prin adresele nr..X. /26.06.2015, nr..X. /13.07.2015 și nr..X. /28.09.2015 către ANAF, ca urmare solicitărilor acesteia realizată prin adresele nr..X. /15.06.2015, nr..X. /03.07.2015 și nr..X. /04.09.2015. Deși în RIF se menționează că aceste corespondențe sunt atașate ca parte integrantă a acestuia, societatea subliniază faptul că acestea nu i-au fost transmise.

Societatea afirmă că nu este de acord cu interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală prevederilor legale legislative din Codul fiscal și consideră că aceasta este eronată și nelegală, deoarece

consideră că a aplicat în mod legal regimul fiscal aferent cheltuielilor cu CPT realizat și cel al TVA aferentă în perioada analizată, în baza următoarelor considerente:

- În perioada 01.0.X.8-31.01.2012, Codul fiscal nu reglementa în mod specific regimul pierderilor tehnologice aferente operațiunilor de distribuție, aplicându-se regula generală, conform căreia cheltuiala cu CPT și TVA aferentă se puteau deduce în baza normei de consum;

- Începând cu data de 31.01.2012 au fost introduse în Codul fiscal prevederi legale specifice celor 8 operatori de distribuție de energie electrică licențiați la nivel național, referitoare la regimul fiscal al CPT, permițând în mod expres deducerea cheltuielilor și pentru consumul propriu comercial, ceea ce indică intenția legiuitorului de recunoaștere a existenței acestuia ca parte integrantă dintr-o normă de consum care corespunde realității de fapt a procesului tehnologic cu care se confruntă societățile de distribuție energie electrică. Prin acordarea deducerii și pentru consumul comercial, societatea consideră că legiuitorul a decis să nu mai sancționeze cu costuri fiscale operatorii de distribuție energie electrică pentru un cost inerent realizării obligațiilor din condițiile de licențiere. Pe cale de consecință, prevederile legale aplicabile începând cu data de 31.01.2012 trebuie interpretate în sensul că operatorii de distribuție a energiei electrice au dreptul să deducă cheltuiala cu CPT și TVA aferentă conform normei de consum proprii și doar în lipsa acesteia, la nivelul aprobat de .X..

Această interpretare a cadrului legal a fost confirmată și de către Ministerul Finanțelor Publice, Direcția generală legislație Cod fiscal, prin adresa nr..X. /20.11.2012, în care se menționează: *“la determinarea profitului impozabil sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile înregistrate de societatea dumneavoastră cu cantitățile de energie electrică consumate efectiv până la nivelul normei proprii de consum tehnologic. În cazul în care aceasta nu este determinată de societate, sunt deductibile cantitățile de energie electrică efectiv consumate la nivelul normei aprobate de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial.”* În ceea ce privește regimul TVA aplicabil, se concluzionează faptul că *“în situația în care pierderile tehnologice nu depășesc norma proprie de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, norma aprobată de .X., respectivele pierderi nu sunt considerate livrări de bunuri în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, iar pentru persoana impozabilă nu intervine obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru respectivele pierderi.”*

- Societatea a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală normele de consum tehnologic pregătite în vederea stabilirii

consumului propriu tehnologic deductibil la calculul impozitului pe profit și a TVA pentru perioada 2008-2013, aferente serviciului de distribuție a energiei electrice, în conformitate cu standardele tehnice în vigoare, prin care a stabilit, folosind procedee specifice domeniului energetic (matematice, tehnice și statistice) și consacrate în literatura de specialitate, consumul propriu tehnologic, atât în valoare absolută estimată, cât și procentual, raportat la cantitatea de energie electrică ce intră în rețelele de distribuție ale .X. ;

- Pentru perioada supusă verificării, cantitatea de CPT luată în calcul la stabilirea cheltuielii cu pierderile tehnologice deductibile la calculul impozitului pe profit a fost determinată la finele fiecărui exercițiu financiar, prin raportarea CPT (%) din norma de consum propriu la cantitatea efectiv intrată în rețeaua de distribuție a .X. . Cantitatea de CPT înregistrat conform balanței de energie pentru un an calendaristic ce a depășit CPT (%) menționat în norma proprie a fost considerată cheltuială nedeductibilă;

- CPT reprezintă unul dintre principalele costuri ale societății, fiind menționat distinct în bugetul de venituri și cheltuieli al acesteia și astfel este aprobat în fiecare an de către Adunarea Generală a Acționarilor, având în vedere că toată cantitatea de energie electrică aferentă CPT trebuie achiziționată de pe piață. Doar norma de CPT se întocmește în scopuri fiscale, rolul său fiind de a documenta într-un mod structurat modul de estimare al CPT ca indicator al afacerii;

- CPT provine din cauze tehnice și cauze non-tehnice. CPT aferent cauzelor tehnice poate fi determinat post-factum prin studiu post-calcul pe fiecare element de rețea și pe tensiuni, în funcție de energia livrată, precum și de volumul rețelelor aflate în funcțiune, iar CPT non-tehnic (sau comercial), nu poate fi cuantificat decât matematic obținându-se ca diferență dintre CPT total realizat și CPT tehnic;

- Literatura de specialitate definește CPT tehnic drept consumul de energie electrică, transformat în zgomot, căldură și descărcări corona, aferent strict procesului de transport sau distribuție a energiei electrice. În această categorie este inclusă și cantitatea de energie electrică necesară pentru asigurarea funcționării în limite acceptabile a rețelei electrice: consumul bobinelor de compensare, al bateriilor de condensatoare, al compensatoarelor sincrone etc., precum și consumurile pentru serviciile interne ale stațiilor electrice;

- CPT tehnic este influențat, de asemenea, de modificarea structurii de generare a surselor de energie electrică ce evacuează putere în rețeaua electrică de distribuție, de structura consumului de energie electrică pe niveluri de tensiune, de periodicitatea de facturare a consumului de energie electrică, de adoptarea schemelor normale de funcționare a rețelei de distribuție, de circulațiile de energie electrică pe



fiecare element de rețea și între nivelurile de tensiune, precum și de o serie de alți factori precum temperatură, sezon vară-iarnă sau de volumul și starea tehnică a instalațiilor;

- CPT non-tehnic sau CPT comercial reprezintă, de fapt, rezultatul cumulat al mai multor factori precum nesimultaneitatea citirii contoarelor sau erori de citire, imposibilitatea sincronizării procesului de facturare cu momentul intrării energiei în conturul operatorului de rețea, erorile introduse în calitatea grupurilor de măsurare, consumuri nemăsurate precum cel al transformatoarelor de măsură, precum și consumul fraudulos;

- CPT comercial este influențat puternic de factorii de mediu și sociali. În acest context, trebuie avut în vedere faptul că rețeaua de distribuție a .X. se situează cu preponderență în Moldova, una dintre regiunile cu cele mai aspre condiții climaterice în timpul iernii și în același timp, una dintre cele mai puțin dezvoltate regiuni ale României. În plus, perioada supusă verificării fiscale, respectiv 2008-2013, a coincis unei puternice crize economice resimțite puternic și în România, ce a avut un impact accentuat asupra nivelului șomajului la nivel macroeconomic și implicit, asupra veniturilor consumatorilor. Prin urmare, adăugând contextul macroeconomic problemelor specifice regiunii, .X. s-a confruntat în perioada supusă inspecției fiscale cu un nivel ridicat de consum fraudulos de energie electrică din instalații. Acestor probleme li se adaugă cele legate de citiri frauduloase ale contoarelor sau cele cauzate de temperaturile extreme înregistrate în timpul anotimpurilor friguroase;

- Începând cu anul 2012, în cadrul .X. a fost demarat un amplu program de reducere al CPT. Proiectul organizat în colaborare cu o echipă de consultanți externi a avut trei etape de implementare și s-a axat pe patru arii de interes major pentru companie (organizațional, comercial, tehnic și verificarea nivelului operațional optim ce asigură un CPT minim). Societatea afirmă că proiectul a fost unul de succes, deoarece a reușit reducerea CPT cu până la 4% în anul 2014;

- Norma întocmită de societate pentru anul 2013 a fost validată prin studiul efectuat de o comisie tehnică de profesori ai Universității Tehnice “.X. ” .X. , Facultatea de Inginerie Electrică, Energetică și Informatică, studiu ce a confirmat faptul că lucrarea de normare a CPT în rețelele de distribuție ale .X. respectă standardele și recomandările tehnice în vigoare;

- Echipa de inspecție fiscală a contestat modul de întocmire al normei, fără a exprima în mod clar argumentele legale care stau la baza acestei concluzii și rezumându-se la a aprecia că formatul normei întocmite nu coincide propriilor așteptări cu privire la modalitatea în care astfel de informații ar trebui prezentate. Astfel, echipa de inspecție

fiscală s-a limitat la a oferi indicații generale și ambigue asupra modalității în care normele de consum propriu ar fi trebuit pregătite, considerând drept acceptabilă pentru evaluarea stării fiscale stabilirea unor *“limite maxime ale consumului de energie electrică pe fiecare element al rețelei electrice pe care societatea să le respecte și la care să raporteze anual consumul propriu tehnologic deductibil fiscal.”*

- În sensul celor de mai sus, societatea invocă Decizia nr.X/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție și precizează că nici legislația fiscală aplicabilă speței și nici reglementările .X. (la care echipa de inspecție fiscală face referire în RIF), nu prevăd un standard al normei sau informațiile obligatorii ce trebuie incluse în acest document. Or, în absența unei norme standard universal valabile, societății nu i se pot încălca fără motiv drepturile legale, chiar principiul fiscal al certitudinii impunerii care prevede elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale, fiind astfel încălcate în mod abuziv. În aceeași notă, societatea susține că este încălcat și principiul juridic *in dubio contra fiscum* care menționează că în cazul prevederilor neclare, se va interpreta în favoarea contribuabilului;

- Societatea afirmă că nici din punct de vedere tehnic nu există noțiunea de *“limită maximă a consumului de energie electrică pe fiecare element al rețelei”*, întrucât pierderile fizice în elementele rețelei, în funcție de tipul echipamentului, au în componență atât pierderi fixe, cât și pierderi variabile dependente de sarcină. La rândul lor, pierderile în funcție de tipul echipamentului nu sunt constante, înregistrând variații în funcție de starea tehnică și gradul de uzură al instalației, condiții climaterice sau alte cauze fizice (pierderi în circuitul magnetic, efectul Joule, efectul corona, pierderi în miezul de fier etc.).

De asemenea, societatea consideră că aplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal denotă o neînțelegere profundă a legislației fiscale, cât și a procesului tehnologic prin care se generează CPT, CPT ce apare în mod inerent în procesul de distribuție a energiei electrice. Astfel, acest articol de lege nu are legătură cu situația de fapt, pentru că operațiunile în discuție sunt solid fundamentate din punct de vedere economic și au un scop comercial, inclusiv inspectorii fiscali neridicând problema realității tranzacțiilor, respectiv al conținutului economic al acestora.

.X. menționează faptul că întrucât legislația aplicabilă din perspectiva TVA este în oglindă legislației aplicabile impozitului pe profit, pentru care a adus argumente mai sus, consideră că acestea sunt valabile și din perspectiva deducerii TVA.

Societatea citează prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal și menționează intenția legiuitorului de a condiționa deductibilitatea unei cheltuieli de obținerea de venituri și nu de a o limita la nivelul veniturilor obținute. Ordinele nr.39/2007 sau nr.72/2013 la care fac referire organele de inspecție fiscală pentru calculul CPT sunt cele în baza cărora .X. stabilește CPT pentru alte obiective decât cele fiscale.

Totodată, societatea susține că legislația fiscală menționează faptul că pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, deci, sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. învederează că există și alte tipuri de venituri impozabile înregistrate de companie (de exemplu, venituri din energia reactivă), care sunt facturate separat de veniturile recunoscute de .X. din activitatea de distribuție și pentru care se înregistrează costuri cu CPT. Însă, costurile cu CPT nu sunt reflectate la nivelul evidenței financiar-contabile separat, în funcție de tipurile de venituri prin care se recuperează.

În plus, principiile aplicabile în materie de TVA impun deducerea integrală a TVA aferentă achizițiilor realizate atât timp cât acestea sunt destinate a fi utilizate în operațiuni taxabile, indiferent de nivelul veniturilor obținute din operațiunile taxabile în care sunt utilizate achizițiile respective (a se vedea în acest sens, printre altele, decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket).

Conform principiilor jurisprudenței europene, chiar și atunci când nu există o legătură directă și imediată între achizițiile realizate de persoana impozabilă și utilizarea acestora în cadrul unor operațiuni taxabile, aceasta poate deduce TVA aferentă atât timp cât aceste achiziții reprezintă parte componentă a costurilor sale generale, fiind regăsite în prețul bunurilor vândute/serviciilor prestate. Mai mult, în aceste condiții nu există obligația de ajustare/colectare a TVA. Acest principiu a fost enunțat de CJUE în numeroase cazuri în materie fiscală, cum ar fi cazurile C-465/03 Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz, C-16/00 Cibo Participations SA v. Directeur Régional des Impôts du Nord-Pas-de-Calais, C-98/98 Commissioners of Customs&Excise and Midland Bank Plc, C-408/98 Abbey National Plc against Commissioners of Customs and Excise, C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen

und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen și C-29/08 Skatterverket v. AB SKF.

Or, în cazul său specific, costul cu CPT este (chiar și parțial) inclus în tariful de distribuție acceptat de .X. și practicat de societate pentru livrările de energie electrică efectuate către diversele categorii de consumatori (livrări ce constituie operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA). Astfel, CPT are o legătură indirectă cu activitatea societății ca un întreg, fiind un element integrant al costului cu bunurile livrate (operațiuni taxabile). Astfel, în baza jurisprudenței CJUE în materie de TVA invocată, societatea consideră că are drept de deducere a TVA aferentă achiziției de energie electrică necesară acoperirii CPT agreat de .X. și inclus în tariful de distribuție.

Societatea precizează că atât Directiva 2006/112/CE a Consiliului European privind sistemul comun al TVA, cât și legea română de TVA, prevăd că obligația persoanei impozabile de a autocolecta TVA/ajusta TVA intervine în situația în care aceasta folosește bunurile achiziționate în alt scop decât operațiunile taxabile. În situația de față, norma proprie de consum reprezintă nivelul la care pierderile înregistrate de societate se consideră demonstrate/confirmate corespunzător (în sensul legislației de TVA). În aceste condiții, sub nivelul normei proprii de consum, societatea subliniază faptul că nu trebuie să recunoască nicio obligație de TVA.

În aceste condiții, .X. solicită să se țină cont de CPT din norma proprie de consum tehnologic stabilită de societate (în baza unor criterii obiective, susținute de o amplă documentație tehnică).

Totuși, societatea menționează că echipa de inspecție fiscală a considerat alte valori ale CPT comunicate de către .X. în anul 2015 (după efectuarea corecțiilor anuale prevăzute de legislația în materie pentru perioadele de reglementare a tarifului de distribuție) la solicitarea expresă a organelor de control (valori care nu au fost comunicate niciodată societății). Or, o astfel de abordare contravine principiului protecției așteptărilor legitime ale contribuabilului, enunțat și în cazurile conexe C-181/04 și C-183/04 Elmeka NE v Ypourgos Oikonomikon.

Astfel, pe baza celor de mai sus, .X. consideră că organele de inspecție fiscală nu pot impune obligații suplimentare în ceea ce privește TVA, invocând informații necunoscute societății.

Societatea invederează că doar începând cu data de 31.01.2012, în mod clar legiuitorul a inclus în actul normativ .X. drept organism responsabil pentru elaborarea unei norme tehnice (luate în considerare doar în cazul lipsei unei norme proprii de consum la nivelul distribuitorilor de energie electrică). Or, limitarea la nivelul costurilor

aprobate de .X. și pentru perioada anterioară anului 2012 este imposibilă, legea neavând caracter retroactiv.

În completarea celor de mai sus, .X. subliniază faptul că tratamentul de TVA aferent unei operațiuni trebuie determinat în funcție de natura acesteia, fără a se ține cont de reglementările legislative din domenii conexe, acestea neavând relevanță asupra implicațiilor de TVA. Astfel, conform unei jurisprudențe constante a CJUE (cum ar fi, cazurile C-277/14 PPUH Stehcamp sp.j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, C-349/96 Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, C-498/99 Town&County Factors Ltd. V Commissioners of Customs&Excise), aplicarea scutirii de TVA/deducerea TVA nu poate fi restricționată de lipsa unei autorizări/încălcarea unei legislații naționale conexe, atât timp cât sunt îndeplinite condițiile de substanță impuse de Directiva de TVA. În cazul de față, faptul că .X., fără niciun fel de atribuții fiscale, acceptă/recunoaște doar parțial costul societății cu CPT în tariful de distribuție, care nu este o reglementare fiscală, nu trebuie să aibă nicio influență asupra obligației de autocolectare/ajustare a TVA la nivelul societății, atât timp cât pierderea în cauză este demonstrată prin norma proprie de consum.

Pentru perioada 2008-2011, societatea susține că a dedus cheltuiala cu CPT și TVA aferentă, la nivelul normei proprii de consum, considerând următoarele:

- în conformitate cu prevederile art.1 alin.(3) din Codul fiscal, .X. nu are atribuții în domeniul fiscal și întărește noul regim fiscal aplicat de societate;

- cantitățile de energie electrică luate în considerare pentru CPT de către .X. erau relevante doar din punct de vedere al cadrului de reglementare, în perspectiva stabilirii tarifului de distribuție.

Societatea subliniază faptul că structura de costuri acceptate în acest tarif se stabilește pe baza unei legislații specifice domeniului energetic. Tariful de distribuție are impact direct asupra tuturor consumatorilor de energie electrică, inclusiv asupra consumatorilor casnici, .X. având rol de reglementare a acestor politici. Astfel, nivelul stabilit pentru tariful de distribuție a avut în vedere ca implementarea lui să asigure suportabilitatea și stabilirea pentru clienții finali, fiind luat în considerare și impactul social pe care un astfel de tarif l-ar avea, în detrimentul recuperării cheltuielilor ocazionate de distribuția energiei electrice de către societățile specializate.

În cazul ipotetic în care .X. nu ar fi pregătit norme de consum propriu și ar fi considerat valorile comunicate de către .X. în stabilirea deductibilității cheltuielii CPT și a TVA aferentă, societatea

precizează că oricum ar fi fost penalizată cu obligații fiscale accesorii conform abordării avute de echipa de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale, din următoarele motive:

- În perioada 2009-2012, societatea a primit din partea .X., în luna ianuarie a fiecărui an pentru anii de referință 2008-2011 cantitatea de CPT luată în considerare și prețul mediu al CPT, ceea ce a condus la valori diferite comparativ cu cele comunicate de către .X. echipei de inspecție fiscală în anul 2015 pentru aceeași perioadă de referință (2008-2011). Astfel, prin compararea datelor comunicate de .X. către ANAF și respectiv .X. la momente diferite în timp, rezultă că societatea a fost informată de către .X. că i se ia în considerare o cheltuială cu CPT cu .X. lei mai mare decât cea comunicată de .X. către ANAF pentru perioada 2008-2011, ceea ce conduce, prin abordarea organelor de inspecție fiscală, la dobânzi și penalități de întârziere. În mod similar, o astfel de abordare apare și în cazul TVA;

- În cazul în care s-ar accepta că societatea trebuie să deducă TVA și cheltuiala cu CPT conform nivelurilor stabilite de .X., rezultă că actele prin care aceștia stabileau CPT aplicabil în scopul determinării obligațiilor fiscale reprezintă acte administrativ fiscale. Or, potrivit art.44 din Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, valorile CPT stabilite de .X. și transmise echipei de inspecție fiscală în cursul anului 2015 nu sunt opozabile societății, nefiindu-i comunicate acestea;

- Valorile diferite comunicate de .X. se datorează cadrului specific de reglementare pentru domeniul distribuției de energie electrică și modului în care .X. procedează la reglementarea CPT recunoscut în tariful de distribuție;

- .X. a primit anual comunicări de la .X. privind recunoașterea CPT în tariful de distribuție pentru perioada 2008-2011. Pentru anul 2012, deși i-a fost solicitată cantitatea de CPT luată în considerare, .X. a comunicat societății faptul că nu poate da curs solicitării sale privind CPT recunoscut, invitând .X. să realizeze aceste calcule pe cont propriu. Conform metodologiei de tarifare aprobată de .X., toate costurile de distribuție sunt prognozate în ultimul an al unei perioade de reglementare pentru următoarea perioadă de reglementare, în termeni reali. Astfel, pentru a doua perioadă de reglementare (anii 2008-2012), costurile de distribuție au fost prognozate în anul 2007, în timp ce pentru a treia perioadă de reglementare (anii 2014-2018), s-a folosit prognoza stabilită în anul 2013, considerat an de tranzacție. Anual în anul t, cu ocazia stabilirii tarifelor de distribuție pentru anul t+1, ca urmare a modificării cantităților de energie electrică distribuită efectiv (cantitățile de energie electrică distribuite, realizate pentru ultimele 4 luni ale anului anterior celui de referință, primele 8 luni aferente anului de

referință, precum și prognoza pentru ultimele 4 luni ale aceluș. an), ș. realizează ajustarea veniturilor reglementate, a CPT reglementat și a prețului CPT reglementat. În lumina celor de mai sus, societatea reierează faptul că adresele primite din partea ș. pentru perioada 2008-2011 au avut o componentă de CPT estimat pentru 4 luni, iar calculul final nu a fost transmis către ș. . Prin urmare, societatea consideră că nu îi pot fi impuse valori ale CPT recunoscut de către ș., care nu i-au fost aduse la cunoștință și care au fost corectate de ș., prin proceduri specifice și netransparente ulterior încheierii exercițiului financiar;

- Valorile CPT stabilite de ș. privesc strict tariful de distribuție de energie electrică, prețul fiind cel reglementat de ș. și nu cuantumul deductibilității TVA sau a cheltuielii CPT la calcul impozitului pe profit. În acest sens, societatea precizează că art.108 al Ordinului nr.39/2007 specifică în mod clar faptul că tarifele de distribuție în cadrul celei de-a doua perioade de reglementare (anii 2008-2012) nu vor crește de la un an la altul cu mai mult de 12%. În mod similar, conform art.105 al Ordinului nr.72/2013, în cea de a treia perioadă de reglementare (anii 2014-2018), tarifele de distribuție pot varia în termeni reali cu cel mult 10% de la un an la altul. Prin urmare, societatea consideră că nu este rezonabil ca deductibilitatea cheltuielii și a TVA aferentă să fie stabilite în funcție de reglementările ș., care plafonează tarifele de distribuție în funcție de perioada de reglementare. Acest lucru rezultă și din metodologia de calcul și stabilire a CPT de către ș. și de faptul că ș. are în vedere anumite ținte care au la bază raționamente politico-sociale, și nicidecum cheltuielile necesare fiecărui operator pentru furnizarea de energie electrică. Conform definiției din Ordinul ș., CPT reglementat reprezintă consumul propriu tehnologic considerat de ș. la calculul tarifelor de distribuție, și nu un consum propriu tehnologic stabilit prin calcule fundamentale, care au la baza starea rețelei de distribuție, configurația acesteia, consumul. Mai mult, țintele de CPT au fost stabilite la nivel unic pe țară, similar pentru toți operatorii de distribuție, fără a ține cont de starea și elementele rețelei.

b.2) Societatea susține faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile de consultanță nerecunoscute în stabilirea tarifului de distribuție și deductibilitatea TVA aferentă.

ș. precizează faptul că echipa de inspecție fiscală a concluzionat că suma de ș. lei, compusă din:

- servicii de consultanță strategică furnizate de ș. în anul 2013, în sumă de ș. lei;

- servicii operaționale (financiar contabile, audit intern, resurse umane etc.) furnizate de ș. în anul 2013, în sumă de ș. lei, și

- alte servicii executate de terți în anul 2013, în sumă de .X. lei,

este nedeductibilă la stabilirea impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, motiv pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente. Adițional, echipa de inspecție fiscală a stabilit a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente pentru aceste servicii, concluzionând faptul că societatea are obligația de a ajusta dreptul de deducere în legătură cu aceste servicii, în baza art.148 alin.(1) din Codul fiscal, asimilând aceste servicii unor servicii neutilizate, în sensul legii, pe motiv că nu au fost incluse în tariful de distribuție.

Societatea consideră că limitarea deductibilității cheltuielilor pe care le înregistrează la nivelul celor recunoscute de .X. este abuzivă, fără bază legală și discriminatorie în comparație cu o societate care nu activează într-un domeniu reglementat, conducând la impozitarea pierderilor comerciale aferente acelor costuri care nu se regăsesc în veniturile din prestarea serviciilor reglementate, ceea ce contravine principiilor din Codul fiscal. Mai mult de atât, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că societatea înregistrează venituri din activități reglementate și nereglementate, în realizarea cărora pot înregistra și alte cheltuieli decât cele acceptate în tariful de distribuție, dar care sunt cheltuieli generale ale afacerii, înregistrând pe ansamblu profit din activitate în toți anii verificați.

După cum a aratat în cadrul secțiunii anterioare, societatea menționează că potrivit Ordinului .X. nr.39/2007, sunt recunoscute în tariful de distribuție anumite elemente de cost considerate eficiente, precum costurile de operare și mentenanță controlabile și necontrolabile, costul de achiziție al energiei electrice aferente CPT, amortizarea reglementată, rentabilitatea activelor și necesarul de fond de rulment. În practică, costurile transmise de societățile de distribuție a energiei electrice nu sunt integral recunoscute de către .X. în stabilirea tarifului de distribuție, fiind acceptate cheltuielile aferente strict activității de distribuție de energie electrică și a activității de măsurare, nu și acele cheltuieli ale afacerii asociate altor activități reglementate, prevăzute ca obligații esențiale în condițiile asociate licenței de distribuție, cum ar fi emiterea de avize de amplasament și de avize tehnice de racordare, realizarea lucrărilor de racordare la rețelele electrice de distribuție, emiterea de studii de soluție în vederea racordării utilizatorilor la rețelele electrice de distribuție și alte activități reglementate, precum și alte activități nereglementate.

Societatea subliniază că în niciun moment .X. nu a susținut că angajarea acelor servicii și suportarea acelor costuri nu ar fi fost necesare însăși existenței și funcționării societății, din motive ce privesc



strict veniturile reglementate ale distribuitorului. Prin urmare, structura costurilor astfel recunoscute nu poate reprezenta expresia tuturor cheltuielilor efectuate de o astfel de societate în interesul activității economice, nefiind relevantă pentru determinarea stării de fapt fiscale a contribuabilului.

Mai mult, societatea susține că potrivit legislației .X., în cazul în care limitele impuse nu permit operatorilor de distribuție obținerea integrală a veniturilor reglementate aprobate, diferența (cunoscută drept “venit amânat”) se va recupera în perioadele următoare, în limita plafonului stabilit de creștere a tarifelor.

De asemenea, societatea subliniază faptul că prin considerarea drept nedeductibile a unor cheltuieli care nu au fost acceptate de către .X. în tariful de distribuție, i se refuză dreptul de a recupera astfel de cheltuieli de două ori. Astfel, în primul rând, nerecunoașterea cheltuielii în tariful de distribuție semnifică, practic, faptul că societatea nu poate include în baza de cost toate componentele necesare desfășurării activității curente, ceea ce este contrar rațiunii economice. În al doilea rând, prin considerarea acestor cheltuieli nedeductibile, societatea este obligată să plătească impozit și cheltuieli fiscale pentru o cheltuială deja nerecuperată.

.X. precizează că legislația în materie de TVA nu condiționează deducerea TVA de nivelul cheltuielii pentru care s-a acordat deducerea la calculul impozitului pe profit. Astfel, în cazul contribuabililor cu drept integral de deducere a TVA, cum este și .X. , TVA se deduce în relație cu o achiziție și nu în relație cu o cheltuială, din acest motiv acceptarea deducerii parțiale doar a unei sume aferentă unor achiziții de servicii pentru care se acordă deducere (neexistând din partea organelor de inspecție fiscală dubii asupra necesității sau realității serviciilor prestate către societate), contravine principiilor legale în materie de TVA. Astfel, societatea consideră că are dreptul ca pentru achizițiile realizate să deducă integral valoarea TVA, fără limitarea la nivelul costurilor acceptate de către .X. în tariful de distribuție, costuri care conform argumentației de mai sus, se referă strict la activitatea de distribuție de energie electrică, însă în lipsa cărora, societatea nu și-ar putea desfășura în mod normal activitatea.

Societatea menționează că orice limitare a dreptului de deducere a TVA este contrară sistemului de deducere a TVA, care permite deducerea TVA atât timp cât bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate a fi utilizate în folosul unor operațiuni taxabile. Regimul deducerilor vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților

economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (C-148/98 Abbey National Plc v Commissioners of Customs and Excise, cazurile reunite C-439/04 Axel Kittel v. État belge și C-440/04 État belge v. Recolta Recycling SPRL).

Conform jurisprudenței CJUE (cazul C-368/09 Pannon Gep Centrum), deducerea TVA aferentă achizițiilor realizate este condiționată de realizarea condițiilor materiale impuse de legislația de TVA, respectiv deținerea unei facturi conforme cu legislația de TVA și utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile. Astfel, autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare în scopul determinării dreptului/proporției persoane impozabile de a deduce TVA, atât timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că bunurile/serviciile au fost destinate utilizării în scopul activităților taxabile ale societății.

Societatea consideră că refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, bazat pe o motivație care nu are nicio relevanță în obținerea aceluși drept, înseamnă a încălca legislația aplicabilă în materie de TVA și a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, apărute de jurisprudența CJUE, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității, principiul neutralității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

b.3) Societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu energia electrică acordată pensionarilor din sistem și TVA aferentă.

În esență, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal și TVA de plată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile alin.(14) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și accesorii aferente, întrucât a stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu energia electrică acordată în mod gratuit pensionarilor preluați de către .X. din fosta societate .X. SA, ca obligație legală asumată de companiile care activează în domeniul energetic.

Societatea precizează că potrivit interpretării echipei de inspecție fiscală, cheltuielile ocazionate de acordarea unei cote de energie electrică foștilor angajați din sectorul energiei electrice reprezintă cheltuieli sociale și trebuie limitate la nivelul a 2% din salariile personalului.

.X. nu este de acord cu interpretarea dată de organele de inspecție fiscală prevederilor legale, întrucât această obligație legală de a acorda pensionarilor o cantitate de energie electrică gratuită este reglementată de un act normativ. Acest drept a fost reglementat prin HG nr.1041/2003 privind unele măsuri de reglementare a facilităților acordate pensionarilor din sectorul energiei electrice, care prevedea faptul că personalul din domeniul energetic pensionat înainte de 30.09.2000 beneficiază în mod gratuit de cantitatea de .X. kwh/anual.

Prin urmare, supunerea acestor cheltuieli, angajate ca urmare a obligațiilor prevăzute de un act normativ, limitei de deductibilitate din Codul fiscal prevăzute pentru cheltuielile sociale este în contradicție cu prevederile legale, întrucât societatea îndeplinea o obligație legală, al cărei quantum a fost reglementat printr-un act normativ și asupra căreia societatea nu exercită niciun control. Intenția societății nu este de a acorda astfel de gratuități, dovada fiind faptul că o astfel de facilitate nu este acordată salariaților care se pensionează în prezent. Prin neacceptarea deductibilității acestor cheltuieli, societatea este sancționată dublu, în primul rând prin impunerea unor cheltuieli, înregistrate ca urmare a unei obligații legale impuse printr-o Hotărâre de Guvern, iar în al doilea rând, prin sancționarea fiscală a acestor cheltuieli.

Societatea consideră că, cheltuielile sociale la care se face referire în Codul fiscal trebuie privite în relație cu proprii angajați și drepturile pe care le au aceștia pe perioada de derulare a contractului de muncă și nu în legătură cu foștii angajați.

În susținerea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate în scopul acordării cotei de energie electrică gratuită acordată foștilor angajați, societatea menționează decizia CJUE în cazul C-32/03 I/S Fini H v. Skatteministeriet, în care Curtea a decis că, în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive, o companie care și-a încheiat activitatea economică, dar din cauza unor obligații contractuale continuă să plătească unele servicii, trebuie considerată o persoană impozabilă și este îndreptățită să deducă TVA aferentă acestor servicii.

Totodată, .X. invederează faptul că potrivit jurisprudenței europene în materie de TVA, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile (a se vedea C-110/94 Inzo, C-37/95 Ghent Coal Terminal, C-396/98 Schloßstrasse, C-98/98 Midland Bank și C-32/03 Fini H.). În aceste condiții, societatea consideră că are dreptul să deducă TVA aferentă energiei electrice achiziționată pentru a fi acordată pensionarilor în virtutea unei obligații legale, și nu cu intenția și la inițiativa societății.

În plus, societatea afirmă că decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA pentru cheltuielile care depășesc o anumită limită, contravine principiilor legale în materie de TVA, conform cărora TVA se deduce în relație cu o operațiune și nu în relație cu o sumă.

Separat față de justetea neacordării dreptului de deducere a TVA pentru astfel de livrări, societatea invederează faptul că organele de inspecție fiscală au menționat în RIF o bază de impunere a TVA în valoare de .X. lei. Aplicând la această valoare cota de TVA în vigoare începând cu data de 01.07.2010, respectiv 24%, rezultă că TVA impusă suplimentar ar trebui să fie în valoare de .X. lei. Cu toate acestea, în RIF se prezintă suma de .X. lei drept TVA colectată suplimentar, ceea ce reprezintă o diferență de aproximativ .X. lei, despre care nu există informații referitoare la modalitatea în care a fost stabilită în sarcina societății.

b.4) Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile de consultanță acordată în perioada 2011-2013 de .X. SRL și TVA aferentă.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, coroborate cu prevederile Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, și cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, referitor la documentele justificative, precum și accesorii aferente, întrucât:

- persoanele care au oferit consultanță din partea .X. (adică domnii .X. , .X. și .X. ), au ocupat în aceleași perioade funcții în consiliile de administrație ale companiei .X. ;
- serviciile furnizate de aceștia din postura de consultanți nu sunt documentate suficient.

Societatea menționează că nu este de acord cu interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală prevederilor legislative din Codul fiscal, având în vedere următoarele:

- Prestarea serviciilor de consultanță strategică este separată de mandatul de administrator. Astfel, în ceea ce privește observația echipei de inspecție fiscală referitoare la faptul că trei persoane au fost în același timp furnizori de servicii din partea .X. și membri în consiliul de administrație al .X. , societatea face precizarea că

în calitate de consultanți, aceștia au acordat consultanță consiliului director executiv al .X. pe proiecte strategice coordonate integral de .X. , iar activitățile desfășurate nu s-au suprapus calității de administratori. Serviciile acestora au fost preferate deoarece aceștia dețin un grad înalt de experiență și cunoștințe necesare activității .X. , iar poziția de membru al consiliului de administrație nu presupunea prestarea unor astfel de activități. Mai mult, societatea afirmă ca este uzual în cazul companiilor multinaționale ca o persoană să îndeplinească un dublu rol.

Referitor la mențiunea organelor de inspecție fiscală potrivit cărei cele trei persoane “și-au oferit consultanță lor însăși”, .X. subliniază faptul că .X. , ca societate, nu se rezumă doar la cele trei persoane la care face referire echipa de inspecție fiscală, ci trebuie luată în considerare mărimea societății și amploarea activităților sale.

.X. susține că nu înțelege constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la inexistența documentelor justificative, în condițiile în care a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoartele de activitate care sumarizează activitățile desfășurate de către consultanți. Aceste activități înscrise succint în rapoartele de activitate pot fi probate prin alte dovezi (spre exemplu, corespondențe pe e-mail, rapoarte scrise, ședințe la care au participat), dar care nu au fost solicitate în mod specific de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește a doua condiție necesară pentru deductibilitatea cheltuielilor de management și consultanță, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială necesitatea prestării acestor servicii.

De asemenea, societatea invederează faptul că, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au tratat deja o mare parte din suma cu serviciile de consultanță furnizate de .X. ca nedeductibile, pe motiv că aceste cheltuieli nu au fost acceptate în tariful de distribuție de către .X.. Prin urmare, considerarea acele.X. cheltuieli nedeductibile de două ori pentru motive diferite este fără temei, având ca efect direct dublarea impozitului pe profit stabilit suplimentar, a dobânzilor și a penalităților de întârziere calculate.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, societatea subliniază că aceasta este în contradicție cu reglementările comunitare și practica CJUE. În acest sens a fost pronunțată Sentința Civilă nr..X./2014 în dosarul nr..X. /2012 emisă de Curtea de Apel .X., Secția a VIII-A Contencios Administrativ și Fiscal (.X. SRL vs. ANAF).

b.5) .X. afirmă că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile prestate în perioada august-decembrie 2013 de .X. SRL și TVA aferentă.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, precum și accesorii aferente, pe motiv că astfel de servicii sunt prestate de firme din cadrul Grupului .X. din România și, prin urmare, nu se constată necesitatea suportării costurilor cu aceste servicii de operare date tehnice.

Societatea menționează faptul că serviciile achiziționate de la .X. SRL nu au scopul de a duplica serviciile prestate de către societățile afiliate în beneficiul .X. , ci au rol complementar, destinat să creeze mijloace necesare societății de a-și dezvolta activitatea în condiții normale, iar baza de clienți să nu fie afectată de diverse chestiuni ce țin de organizarea internă a Grupului .X. . Aceste servicii au fost contactate în contextul reorganizării companiilor din Grupul .X. din România, contractul cu societatea prestatoare fiind încheiat pe o perioadă limitată, urmare a unei licitații publice, respectând prevederile OUG nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică.

.X. susține că refuzarea deducerii TVA concomitent cu refuzarea deductibilității cheltuielii pentru același serviciu este contrară prevederilor Codului fiscal, care nu stipulează în niciun moment o corelație între deductibilitatea unei cheltuieli și dreptul de deducere a TVA.

Cu privire la argumentul invocat de autoritățile fiscale, conform căreia societatea nu poate deduce TVA aferentă serviciilor prestate de furnizori terți, întrucât există companii în cadrul grupului ce ar putea presta respectivele servicii, .X. consideră că acesta nu poate fi reținut ca fiind în spiritul legii de TVA, având în vedere că inspectorii fiscali nu sunt în măsură să evalueze competențele personalului angajat astfel încât să determine dacă aceștia sunt sau nu sunt capabili să presteze respectivele servicii. Opțiunea societății de a externaliza respectivele servicii către un furnizor independent a avut în vedere mai mulți factori economici și financiari, printre care se numără natura tehnică a serviciilor, calitatea acestora și a experienței în domeniu a respectivului furnizor, lipsa de specializare în astfel de servicii tehnice a companiilor din grup.

.X. învederează faptul că inspectorii fiscali au intervenit în voința părților exprimată prin contractul încheiat, contrar jurisprudenței europene. În acest sens, societatea invocă cazul C-255/02 Halifax Plc. prin care Curtea a decis că autoritățile fiscale nu pot interveni în deciziile

de management ale contribuabililor, aceștia având libertatea de a-și alege cum să-și structureze activitatea. Atât timp cât tranzacțiile efectuate sunt susținute cu documente, autoritățile fiscale trebuie să i-a în considerare dorința părților exprimată prin contractul încheiat cu privire la derularea tranzacției și să nu intervină împotriva structurii alese prin refuzul drepturilor acordate de legislația fiscală și anume, dreptul de deducere a TVA pentru achiziții destinate operațiunilor taxabile pentru care există facturi conforme cu legislația de TVA.

b.6) .X. precizează că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la cota de TVA aplicabilă în cazul facturilor de regularizare emise de către societate, întrucât aceste servicii au fost prestate înainte de data de 01.07.2010, când a intervenit modificarea cotei standard de TVA.

Astfel, .X. contestă TVA în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, precum și accesoriile aferente, pe considerentul că regularizările de servicii prestate de societate și facturate societăților beneficiare în luna decembrie 2010, trebuia aplicată cota de TVA de 24% și nu 19%, cât a aplicat societatea.

În primul rând, societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală au folosit o bază legală parțial eronată în calcularea TVA colectată, având în vedere că prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Codul fiscal nu se aplică în cazul contractelor nr..X./2009 și nr..X./2009 încheiate cu .X. .X. SA, respectiv cu .X. Servicii SRL, contracte ce prevăd închirierea de mijloace fixe IT aparținând .X. , în vederea desfășurării activității de comunicații IT ale locatarilor și pentru care societatea apreciază că sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(9) din Codul fiscal.

.X. consideră că trebuie luat în considerare momentul în care intervine faptul generator, conform bazei legale invocate chiar de organele de inspecție fiscală, respectiv la momentul prestării serviciilor, în perioada iulie 2009-mai 2010, în luna decembrie 2010, realizându-se doar o regularizare a sumelor facturate către .X. .X. SA și .X. Servicii SRL, nefiind prestate alte servicii. Ca atare, rezultă că pentru facturile de regularizare în cauză emise de către .X. , faptul generator a intervenit în trecut, la momentul prestării efective a serviciilor, iar regularizarea sumelor facturate a intervenit pe fondul fluctuațiilor în volumul de servicii.

Coroborând cele de mai sus, cu prevederea art.140 alin.(3) din Codul fiscal, potrivit căreia cota aplicabilă de TVA este cea în

vigoare la data la care intervine faptul generator, societatea concluzionează faptul că a aplicat corect cota de 19%.

Referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia cele două contracte de mai sus, prevăd la art.V chiria lunară pentru serviciul respectiv, data plății și valoarea penalităților în cazul neplății la termen, fără a face mențiunea la eventualele regularizări pentru serviciile respective, de unde rezultă că serviciile sunt considerate efectuate la data acceptării acestora de către client, .X. își exprimă dezacordul cu privire la interpretarea arbitrară a organelor de inspecție fiscală și subliniază faptul că în lipsa unei prevederi contractuale specifice, se aplică regula generală.

b.7) .X. menționează că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la impozitul pe profit în cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de servicii, emise în alt exercițiu financiar.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente, ca urmare a înregistrării în anul 2009 a unei facturi emise în aceeași perioadă, reprezentând diferențe servicii aferente anului 2007.

.X. precizează că textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală menționează faptul că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile “dintr-un an fiscal” și nu “aferente unui an fiscal”, iar factura în discuție a fost înregistrată în anul 2009, întrucât a fost emisă în anul 2009 și reprezintă regularizări efectuate de către prestator în anul 2009 asupra abonamentului de servicii de telecomunicații aferent anului 2007. Prin urmare, .X. a contabilizat factura în exercițiu financiar în care a fost primită și consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală ar fi fost validă în cazul în care societatea primea factura emisă în anul 2007 și o înregistra în anul 2009.

Societatea invocă prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare a art.19 din Codul fiscal și subliniază faptul că cheltuiala aferentă serviciilor de telecomunicații din anul 2007, facturată în anul 2009, nu a fost înregistrată eronat în anul 2007, pentru că nu se știa de existența ei, dar nici nu a fost omisă în anul 2007, întrucât factura a fost emisă în anul 2009.

Totodată, .X. consideră că în situația în care .X. era obligată să înregistreze aceste cheltuieli în declarația impozitului pe profit aferentă anului 2007, organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit rolul activ prevăzut de art.7 din Codul de procedură fiscală.



Prin contestația formulată, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea a solicitat fixarea unui termen în scopul susținerii orale a contestației.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. , au efectuat la .X. o inspecție fiscală parțială, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS .X./22.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016, contestată.**

a) Cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2008-31.12.2013, în conformitate cu prevederile art.17, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.c) și alin.(4) lit.f) și lit.m) și alin.11 alin.(1) din Codul fiscal, pct.23, pct.33.1 și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și Ordinele .X. nr.39/2007 și nr.72/2013 pentru aprobarea Metodologiei de stabilire a tarifelor pentru serviciul de distribuție a energiei electrice, reprezintă:

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu consumul propriu tehnologic de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție energie electrică de către .X. pentru anii 2008-2013;

- cheltuieli în sumă de .X. lei aferente anului 2013 cu consultanța strategică macro privind reglementarea afacerii;

- cheltuieli în sumă de .X. lei, fără documente justificative, cu consultanța acordată de .X. SRL, în anii 2011-2013, persoanele delegate pentru prestarea serviciilor de consultanță fiind membri ai consiliului de administrație ai .X. ;

- cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli sociale peste limita de 2% aplicată la cheltuielile cu salariile personalului stabilite potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, pentru contravaloarea energiei electrice, cota gratuită de X kwh/an pentru consumul casnic acordată în perioada 2010-2013, pensionarilor din sectorul energiei electrice, drept prevăzut în contractul colectiv de muncă;

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu serviciile operare date facturate de .X. SRL, în perioada august-decembrie 2013, ce nu se justifică în contextul existenței serviciilor de operare date prestate de alte firme din cadrul grupului .X.;

- cheltuieli în sumă de .X. lei aferente exercițiului financiar 2007, reprezentând diferență abonament .X., ce au fost înregistrate în anul 2009.

Având în vedere constatările de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

b) Diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.0.X.8-31.12.2013, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b), alin.(8) lit.f), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7), art.140 alin.(1), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pct.6 alin.(6) și alin.(14) lit.c) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, reprezintă:

- TVA în sumă de .X. lei, fără drept de deducere, aferentă cheltuielilor neacceptate la stabilirea tarifului de distribuție .X., conform reglementărilor în domeniu, respectiv care nu sunt aferente veniturilor înregistrate în anul 2013 în valoare de .X. lei;

- TVA în sumă de .X. lei, fără drept de deducere, aferentă cheltuielilor cu consumul propriu tehnologic de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție .X., în anul 2013 în valoare de .X. lei;

- TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor cu consumul propriu tehnologic de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție .X., în perioada 2009-2012 în valoare de .X. lei;

- TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor sociale nedeductibile reprezentând cota de energie acordată gratuit pentru consumul casnic, pensionarilor din domeniul energiei electrice în valoare de .X. lei, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere la momentul înregistrării;

- TVA colectată în sumă de .X. lei pentru regularizări servicii prestate în valoare de .X. lei, întrucât societatea a aplicat cota de 19% în loc de 24% pentru facturi reprezentând regularizare servicii din anul 2010 emise și acceptate de client în luna decembrie 2010;

- TVA în sumă de .X. lei, fără drept de deducere, aferentă consultanței acordată de .X. în valoare de .X. lei, întrucât persoanele delegate pentru prestarea serviciilor de consultanță erau membri ai Consiliului de Administrație al .X. ;

- TVA în sumă de .X. lei, fără drept de deducere, aferentă cheltuielilor în valoare de .X. lei, cu servicii operare date, înregistrate pe documentele emise de .X. SRL, care nu se justifică în contextul existenței serviciului de operare date prestate de alte firme din cadrul grupului .X. și divizia servicii tehnice a fost transferată către altă societate.

Având în vedere constatările de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Aspecte procedurale:**

A.1) În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia a fost depășit termenul imperativ de 6 luni stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale prevăzut la art.104 și art.105 din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece termenul prevăzut de această normă legală pentru durata efectuării inspecției fiscale este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, atât timp cât impunerea se face înăuntrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv de 5 ani.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X./2008, Curtea de Apel Bucuresti reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr..X./30.04.2014, pronunțată în Dosar nr..X./2/2012, rămasă definitivă prin nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor art.104 alin.(3) și (4) din Codul de procedură fiscală:

*“(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2).*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu privire la durata efectuării inspecției fiscale, având în vedere că prin adresele nr..X./05.11.2014 și nr..X./05.03.2015, organele de inspecție fiscală au comunicat societății suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 05.11.2014, respectiv 05.03.2015, având în vedere că au fost inițiate controale încrucișate la agenții economici pentru stabilirea exactă a bazei de impozitare pentru TVA în perioada supusă inspecției fiscale, cu implicații asupra calcului TVA și al impozitului pe profit. Comunicarea reluării inspecției fiscale s-a realizat în baza adreselor nr..X./05.03.2015, respectiv nr.2/11.01.2016 potrivit căreia inspecția fiscală s-a reluat începând cu data de 05.03.2015, respectiv 11.01.2016.

A.2) În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia în ceea ce privește a doua perioadă de suspendare, organele de inspecție fiscală nu i-au comunicat oficial reluarea inspecției fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au înaintat în data de 11.01.2016, pe cale electronică, Comunicarea reluării inspecției fiscale nr.X/11.01.2016. Mai mult, reprezentantul societății a confirmat prin emailul din data de 11.01.2016, anexat în copie la dosarul cauzei, primirea comunicării reluării inspecției fiscale.

A.3) Referitor la faptul că depășirea termenului legal de efectuare a inspecției fiscale a afectat calculul dobânzilor și al penalităților de întârziere stabilite în sarcina sa, pentru intervalul în care durata de efectuare a inspecției fiscale a fost depășită, întrucât, în acest interval, culpa pentru întârzierea în efectuarea plății obligațiilor fiscale nu aparține societății, ci organelor de inspecție fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

A.4) Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au stabilit în mod obiectiv starea de fapt fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei

Întrucât așa cum rezultă din interpretarea prevederilor art.7 alin.(2), art.49, art.51, art.56, art.60 și art.67<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au ținut cont de forma și conținutul documentelor justificative prezentate de societate, de evidența primară și contabilă a societății, au solicitat note explicative, au analizat informațiile din bazele de date ANAF, au solicitat de la .X. informații și controale încrucișate la diverși operatori economici.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și care reprezintă anexă la aceasta, se reține că inspecția fiscală a avut la bază documentele puse la dispoziție de agentul economic, respectiv facturi, anexe la facturi, contracte încheiate cu partenerii interni, externi, intracomunitari, bilanțe lunare de verificare, note contabile, documentele de plată a contravalorii bunurilor înscrise în documente, jurnale de cumpărări, jurnalele de vânzări, deconturile lunare de TVA, declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, declarațiile recapitulative, registrul de evidență fiscală, declarații anuale privind impozitul pe profit, etc.

Așadar, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală au fost constatate deficiențe de formă privind modul de întocmire al documentelor înregistrate în evidența contabilă, care au condus la stabilirea suplimentară de TVA în sarcina societății aferentă operațiunilor verificate.

Prin urmare, se reține că în baza documentelor și informațiilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suplimentar impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspecție fiscală făcând mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu precizarea motivelor de fapt și de drept care au condus la încheierea acestuia, actul administrativ fiscal contestat fiind întocmit cu respectarea normelor legale în vigoare.

Având în vedere cele de mai sus, argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au solicitat clarificări cu

privire la aspectele tehnice absolut esențiale stabilirii în mod concret a tratamentului fiscal aplicabil tranzacțiilor analizate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise, așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei.

A.5) În ceea ce privește afirmațiile societății cu privire la faptul că:

- până la momentul prezentării proiectului de RIF, în data de 11.01.2016, nu a știut care sunt aspectele care, din punct de vedere al organelor de inspecție fiscală, ridică probleme și necesită clarificări suplimentare și,

- dreptul contribuabilului de a fi informat și reaua-credință a organelor de inspecție fiscală în determinarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor desfășurate de .X. ,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Potrivit art.107 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Dreptul contribuabilului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pe durata efectuării inspecției fiscale, societatea a fost informată cu privire la aspectele analizate, fiindu-i solicitate informații și documente necesare în vederea clarificării acestora, așa cum rezultă din adresele înregistrate la .X. sub:

- nr..X./GS/30.10.2014 și nr..X./0/GS/24.10.2014, ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin emailul din data de 20.10.2014;

- nr.indescifrabil din data de 03.03.2015, ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa nr..X./05.11.2014;

- nr..X./05.11.2015, ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa nr..X./05.03.2015;

- nr..X./12.01.2016, ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa nr..X./05.09.2015.

A.6) Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au refuzat să analizeze argumentele pe care aceasta le-a exprimat în cuprinsul punctului de vedere, formulat potrivit art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, încălcând astfel obligația expres prevăzută în acest sens de art.109 alin.(2) din același

act normativ, se rețin prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,*

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, potrivit cap.5 *„Discuția finală cu contribuabilul”* din Anexa 2 *„Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală”* la OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se reține că în acest capitol se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală”*, precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere”*.

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS .X./22.01.2016, precum și documentele anexate acestuia, se reține că organele de inspecție fiscală au înaintat în data de 11.01.2016, pe cale electronică, proiectul de raport de inspecție fiscală și Înștiințarea pentru discuția finală. Datorită condițiilor climatice, ca urmare a corespondenței purtate cu reprezentantul societății verificate (adresa

nr..X./15.01.2016 emisă de .X. ), discuția finală a avut loc în data de 15.01.2016, ora 11 în sistem videoconferință la o altă locație a .X. situată în .X. .

Prin adresa nr..X./X. -X. din data de 21.01.2016, reprezentantul societății a înaintat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală. Astfel, se reține că societatea și-a exprimat „*un punct de vedere urmare discuției finale desfășurată cu ocazia încheierii inspecției fiscale*”, iar organele de inspecție fiscală, în cadrul capitolului VI „Discuția finală cu contribuabilul” al Raportului de inspecție fiscală au prezentat o sinteză a acestuia și s-au pronunțat punctual asupra lui.

A.7) Referitor la afirmația societății potrivit căreia un act administrativ fiscal emis cu privire la altă societate (care nici nu mai există, prin efectul fuziunii) nu poate fi considerat opozabil și nu poate produce efecte juridice față de .X. , de vreme ce aceasta din urmă este o persoană juridică distinctă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că începând cu data de 31.12.2014, .X. a fuzionat cu .X. SA în cadrul societății .X. . Fuziunea a fost aprobată prin Sentința Tribunalului Specializat .X. nr..X./C/09.12.2014 care a dispus înregistrarea la Registrul Comerțului a acesteia. Denumirea societății este .X. începând cu data la care fuziunea devine efectivă, respectiv 31.12.2014.

În conformitate cu art.250 (1) din Legea societăților comerciale nr.31/1990, la data la care fuziunea a devenit efectivă, întregul patrimoniu, toate drepturile și obligațiile din convențiile și contractele încheiate ale .X. au fost preluate de .X. , societate absorbantă, care a dobândit toate drepturile și obligațiile societății absorbite și care a continuat activitatea desfășurată de aceasta, iar .X. și-a încetat activitatea prin dizolvare fără lichidare.

De asemenea, se reține că actele emise de organele de inspecție fiscală au rezultat din aplicațiile informatice utilizate, aplicația Phoenix, care nu a permis modificarea denumirii societății verificate. Prin urmare, s-a procedat la comunicarea acestora către societatea absorbantă, conform documentelor înaintate cu privire la fuziune.

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea unor elemente ale actului administrativ care au produs o vătămare ce nu poate fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că, faptul că organele de inspecție fiscală au emis actul administrativ fiscal



pe numele societății absorbite prin fuziune, poate atrage cel mult nulitatea virtuală care poate surveni numai în cazul producerii unei vătămări împotriva contribuabilului vizat, constatându-se în speță că societatea nu a probat existența vreunei vătămări cauzate de faptul că actul administrativ a fost emis pe numele societății absorbite prin fuziune în timpul controlului, astfel că excepția privind nulitatea actului administrativ fiscal nu poate fi reținută.

A.8) În ceea ce privește nelegalitatea inspecției fiscale invocate de către societate, întrucât a primit avizul de inspecție fiscală pe data de 05 mai 2014, cu mențiunea că inspecția fiscală va debuta în data de 07 mai 2014, nerespectându-se termenul de 30 zile prevăzut la art.102 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit art.105 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data emiterii avizului:

*“(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”,*

iar conform art.102 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

*“(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”*

Având în vedere aceste prevederi legale, raportat la data comunicării avizului de inspecție fiscală, respectiv 05.05.2014, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, și data de începere a inspecției fiscale menționată în aviz, și anume data de 07.05.2015, organul de soluționare constată că aceasta a fost comunicată doar cu 2 zile înainte de data de începere a inspecției fiscale menționată în aviz, însă această neregularitate procedurală nu poate fi sancționată cu nulitate absolută, având în vedere pe de o parte că nu se încadrează printre elementele prevăzute la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în mod explicit și limitativ, a căror lipsă conduc la nulitatea actului administrativ fiscal, iar pe de altă parte societatea nu a făcut dovada producerii unei vătămări care nu poate fi înlăturată în alt mod decât prin constatarea nulității actului administrativ fiscal.

De altfel, legiuitorul abia prin noul Cod de procedură fiscală, în vigoare de la data de 01.01.2016 a înțeles să sancționeze începerea

inspecției fiscale înainte de expirarea celor 15/30 zile după caz, prin emiterea unui nou aviz de inspecție fiscală.

De asemenea, față de susținerea de mai sus a contestatarei, se reține că în cazul în care se efectuează un control inopinat, în conformitate cu prevederile art.97 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu este necesară emiterea unui aviz de inspecție fiscală.

A.9) Referitor la susținerile contestatarei privind prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru anul 2008, respectiv impozit pe profit, se rețin următoarele:

Conform raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.0.X.8–31.12.2013.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

*“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că

aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Astfel, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.0.X.8 :

*„Art. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”.*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 - Instrucțiuni de completare a formularului 101 *"Declarație privind impozitul pe profit"*, cod 14.13.01.04 aprobate prin OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, potrivit cărora :

*“ I. Depunerea declarației*

*1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor. (...)*

*La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Economiei și Finanțelor și cele ale Comisiei de proceduri fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2008 este **15 aprilie 2009** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2008 este 15.04.2009, iar termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2008 **curge de la data de 01.01.2010**, ținând cont de faptul că, nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, a unei materii impozabile.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive, a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru

declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data începerii inspecției fiscale, respectiv 12.05.2014, dată la care inspecția fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr.X, reiese că dreptul organelor de a stabili obligații fiscale, respectiv impozit pe profit pentru anul 2008 nu este prescris.

A.10) Referitor la afirmația societății potrivit căreia la data emiterii titlului de creanță (22.01.2016), prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada 2009-2010, se împlinise câtă vreme termenul de realizare a inspecției fiscale a fost cu mult depășit, iar suspendările succesive ale inspecției fiscale nu pot fi considerate legale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- Potrivit art.(3) alin.(2) din Legea nr.252/2003 privind registrul unic de control, inspecția fiscală a început la data de 12.05.2015, dată la care a fost înregistrată în Registrul Unic de Control și de la care prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale s-a suspendat potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data emiterii deciziei de impunere, așa cum în mod expres a prevăzut legiuitorul.

A.11) Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta a fost acordată în data de 12.04.2016 conform minutei, anexată în copie la dosarul cauzei.

A.12) În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Comunicărilor suspendării inspecției fiscale nr..X./05.11.2014 și nr..X./05.03.2015, se rețin următoarele:

În conformitate cu art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii comunicărilor de suspendare a inspecției fiscale:

*“(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”*

Totodată, conform art.2 lit.e) din OPANAF nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

*“Inspekția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acestora nu permite finalizarea inspekției fiscale, astfel:*

*e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;”*

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, se constată că suspendarea inspekției fiscale se decide de conducătorul organului de inspekție fiscală în vederea stabilirii cât mai exacte a stării de fapt fiscale contribuabilului supus verificării.

De asemenea, se reține că decizia de a suspenda inspekția fiscală este atributul exclusiv al organelor de inspekție fiscală, contribuabilul neputând face obiecțiuni cu privire la aceasta, comunicarea suspendării inspekției fiscale nu reprezintă titlu de creanță susceptibil să fie contestat, fiind anexă la decizia de impunere.

Având în vedere că aspectele de natură procedurală nu au fost reținute în soluționarea pe fond a cauzei, organul de soluționare a contestației, se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B) Aspecte de fond:**

**B.1). Referitor la suma de .X. lei,** reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
  - accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale aferente cheltuielilor cu energia electrică acordată în mod gratuit pensionarilor din sistem, în condițiile în care aceste cheltuieli reprezintă o componentă a cheltuielilor sociale suportate de societate.**

**În fapt,** urmare verificării, organele de inspekție fiscală au constatat următoarele:

- cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezintă cheltuieli sociale peste limita de 2% aplicată la cheltuielile cu salariile personalului stabilite potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, pentru contravaloarea energiei electrice reprezentând cota gratuită de X kwh/an pentru consumul casnic acordată în perioada 2010-2013 pensionarilor din sectorul energiei electrice, drept prevăzut în contractul

colectiv de muncă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, societatea datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- societatea datorează TVA colectată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile pct.6 alin.(14) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pentru cheltuielile sociale nedeductibile reprezentând cota de energie acordată gratuit pentru consumul casnic acordată pensionarilor din domeniul energiei electrice în valoare de .X. lei, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere la momentul înregistrării, respectiv în perioada ianuarie 2010-decembrie 2012.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, care stipulează:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. [...]”*

Totodată, la pct.33<sup>1</sup> de explicitare a art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, se prevede:

*“33<sup>1</sup>. Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal.”*

Până la data de 31.12.2013, sunt stipulate prevederi legale similare cu cele citate mai sus.

Potrivit art.3 din HG nr.1041/2003 privind unele măsuri de reglementare a facilităților acordate pensionarilor din sectorul energiei electrice:

*“Persoanele pensionate, prevăzute la art.1 și 2, din societățile desprinse prin acte normative din cadrul fostului Minister al .X.S.A. și, ulterior acestora, prin programe de restructurare, reorganizare sau privatizare vor putea beneficia de cote gratuite de energie electrică dacă societățile respective aveau prevăzute pentru angajații lor astfel de facilități prin contractele colective de muncă.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că acordarea cotei gratuite de X kwh/an pentru consumul casnic acordată pensionarilor din sectorul energiei electrice este o recompensă indirectă, respectiv o facilitate acordată pentru statutul de fost salariat reprezintă o componentă a cheltuielilor sociale suportate de societate, fiind un drept al acestora stabilit prin contractul colectiv de muncă, reglementat și prin HG nr.1041/2003, ca urmare a desprinderii anumitor societăți din cadrul fostului Minister al Energiei Electrice.

De asemenea, se reține că cheltuielile sociale au deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, respectiv în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA, se reține că potrivit art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

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

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”*

Totodată, la pct.6 alin.(14) lit.c) de explicitare a art.128 alin. (8) lit.f) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, se stipulează:

*“(14) În sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal:*

c) *prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțelege bunurile pe care persoana impozabilă este obligată prin lege să le acorde gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri, dacă este cazul. Nu se încadrează în prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, prin lege sau prin hotărâri ale consiliilor locale, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: **cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.**”*

Potrivit art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

Până la data de 31.12.2012 sunt stipulate prevederi legale similare cu cele citate mai sus.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că acordarea cotelor gratuite de energie electrică persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice nu se încadrează în categoria bunurilor de mică valoare acordate în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme, pentru a nu constitui livrare de bunuri.

Prin urmare, acordarea cotelor gratuite de energie electrică persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării TVA.



În raport de aceste prevederi legale, în condițiile în care din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea și decontarea cotei gratuite acordate pensionarilor la .X. s-a realizat prin intermediul .X. .X. SA, în calitate de furnizor și gestionar al energiei electrice consumate de către persoanele beneficiare conform Contractului de prestări servicii gestionare cotă energie gratuită nr.X/18.02.2010, și

- cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezintă cheltuieli sociale peste limita de 2% aplicată la cheltuielile cu salariile personalului stabilite potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, pentru contravaloarea energiei electrice reprezentând cota gratuită de 1200 kwh/an pentru consumul casnic acordată în perioada 2010-2013 pensionarilor din sectorul energiei electrice, drept prevăzut în contractul colectiv de muncă;

- societatea nu a colectat TVA aferentă cotei gratuite de X kwh/an pentru consumul casnic acordată pensionarilor din sectorul energiei electrice conform Contractului colectiv de muncă – ce depășește limita de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului,

rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății a TVA în sumă de .X. lei și a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere al TVA pentru cheltuielile care depășesc o anumită limită, contravine principiilor legale în materie de TVA, conform cărora TVA se deduce în relație cu o operațiune și nu în relație cu o sumă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală nu au dispus neacordarea dreptului de deducere al TVA pentru cheltuielile care depășesc o anumită limită - ci a dispus colectarea TVA pentru cota gratuită de .X. kwh/an pentru consumul casnic acordată pensionarilor din sectorul energiei electrice conform Contractului colectiv de muncă – ce depășește limita de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

În speță, se rețin și prevederile pct.6 alin.(15) de explicitare a art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit

căroră: “[...] *Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.*[...]”

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia cheltuielile sociale la care se face referire în Codul fiscal trebuie privite în relație cu proprii angajați și drepturile pe care le au aceștia pe perioada de derulare a contractului de muncă și nu în legătură cu foștii angajați, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în virtutea aplicării principiului *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, întrucât potrivit prevederilor legale citate în speță, sub incidența limitei de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, intră și cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă, fără să se facă distincție între drepturile pe care le au salariații pe perioada de derulare a contractului de muncă și drepturile foștilor salariați.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. , împotriva Deciziei de impunere nr. F–VS .X./22.01.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației iudețene a finanțelor publice .X. , în ceea ce privește suma de .X. **lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**B.2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează TVA colectată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile pct.6 alin.(14) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru cheltuielile sociale nedeductibile reprezentând cota de energie acordată gratuit pentru consumul casnic acordată

pensionarilor din domeniul energiei electrice în valoare de .X. lei, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere la momentul înregistrării, respectiv în perioada ianuarie 2010-decembrie 2012.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea a precizat faptul că *“organele de inspecție fiscală au menționat în RIF o bază de impunere a TVA în valoare de .X. lei. Aplicând la această valoare cota de TVA în vigoare începând cu data de 01.07.2010, respectiv 24%, rezultă că TVA impusă suplimentar ar trebui să fie în valoare de .X. lei. Cu toate acestea, în RIF se prezintă suma de .X. lei drept TVA colectată suplimentar, ceea ce reprezintă o diferență de aproximativ .X. lei, despre care nu există informații referitoare la modalitatea în care a fost stabilită în sarcina societății.”*

Organul de soluționare a contestației reține faptul că, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP .X./17.08.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. , au precizat faptul că:

*«TVA colectată aferentă cotei de energie electrică acordată gratuit pentru consumul casnic pensionarilor din domeniul energiei în anul 2011 a fost calculată eronat, suma datorată de societate în anul 2011 fiind de .X. lei, față de suma pentru care s-a emis Decizia de impunere de .X.lei.»*

Având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că, prin adresa nr.A\_SLP .X./17.08.2016, menționată mai sus, organele de inspecție fiscală propun *admiterea pentru diferența de TVA colectată eronat în valoare de .X. lei*, organul de soluționare a contestației reține că argumentul contestatarii este întemeiat, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. , în ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

**B.3). Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,

• accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,  
**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care pentru facturi reprezentând regularizare servicii din anul 2010 emise și acceptate de client în luna decembrie 2010, societatea a aplicat cota de 19% în loc de 24%.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că pentru facturi reprezentând regularizare servicii din anul 2010 emise și acceptate de client în luna decembrie 2010, societatea a aplicat cota de 19% în loc de 24%.

**În drept**, potrivit art.134 alin.(1)–alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 25.10.2010:

*“Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

La art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) și art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din același act normativ, se prevede:

*“Art.134<sup>1</sup>*

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

*“Art.134 ^2*

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

*(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”*

iar potrivit art.140 alin.(1) și alin.(4) din actul normativ menționat mai sus:

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

*“(4) În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 134^2 alin.(2).”*

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

De asemenea, se reține că prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar în cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 134^2 alin.(2).

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS .X./22.01.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse în

situația de fapt în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru facturile reprezentând regularizare servicii din anul 2010 emise și acceptate de client în luna decembrie 2010, societatea a aplicat cota de 19% în loc de 24%.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

→ facturile emise în decembrie 2010 au ca obiect regularizare servicii conform contract și cota TVA aplicată de 19%;

→ Contractul de servicii, înregistrat sub nr.X/05.10.2009, anexat în copie la dosarul cauzei, încheiat între .X. , în calitate de furnizor servicii și .X. .X. SA, în calitate de client, prevede:

- La art.(1) "Subiectul și achiziționarea de servicii ", alin.(1) *"Prin prezentul contract, furnizorul de servicii se angajează să furnizeze clientului serviciile specificate în Anexa 1 la acest contract"*, iar la Anexa 1 sunt specificate servicii IT și distribuire facturi;

- La art.(4) "Tarife și plăți":

▪ alin.(1): *"[...] Odată cu factura, prestatorul de servicii va transmite rapoarte de activitate cu detalierea serviciilor prestate de către fiecare departament prestator (conform modelului din Anexa 3)."*

▪ alin.(4): *"Având în vedere faptul că furnizorul de servicii a stabilit tarifele sale în funcție de cheltuielile sale la momentul negocierii prezentului contract, și pe baza unei estimări comune a nivelului de prestare a serviciilor, părțile convin să regularizeze eventualele diferențe între cheltuielile totale ale furnizorului de servicii, ocazionate de prestarea serviciilor și totalitatea tarifelor încasate, în momentul în care acestea apar și în baza solicitării oricăreia dintre părți. Factura de regularizare va fi transmisă către client, iar clientul are dreptul să verifice conformitatea acestei facturi de regularizare cu serviciile prestate efectiv. În cazul unor neconcordanțe, clientul poate refuza factura de regularizare, iar părțile contractante vor începe negocieri amiabile pentru a ajunge la un acord în privința sumei totale a facturii de regularizare."*

▪ alin.(5): *"Facturile emise de către furnizorul de servicii vor fi scadente și se vor plăti în decursul a (30) zile calendaristice după primirea facturii de către client. Data primirii este considerată ca fiind data la care facturile sunt înregistrate în Registrul de corespondență al clientului, [...]"*

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, precum și prevederile contractuale citate mai sus, se reține că serviciile sunt considerate efectuate la data acceptării acestora de către client. Prin urmare, pentru facturile de regularizare conform contractului de

servicii, emise în decembrie 2010, societatea avea obligația de a aplica cota de TVA de 24%.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia pentru facturile de regularizare în cauză emise de către .X. , faptul generator a intervenit în trecut, la momentul prestării efective a serviciilor, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit pct.23<sup>1</sup> alin.(2) de explicitare a art.140 din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 10.09.2010:

*“(2) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, inclusiv în cazul în care beneficiarul are obligația plății taxei potrivit art.160 sau art.150 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal, în situația modificărilor de cote se aplică regularizările prevăzute la art.140 alin.(4) din Codul fiscal.*

*Exemplul nr. 1: O societate de construcții întocmește situația de lucrări în cursul lunii iunie, pentru lucrările efectuate în lunile mai și iunie. Contractul prevede că situația de lucrări trebuie acceptată de beneficiar. Beneficiarul acceptă situația de lucrări în luna iulie 2010. Faptul generator de taxă, respectiv data la care se consideră serviciul prestat, intervine la data acceptării situației de lucrări de către beneficiar, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Codul fiscal. În consecință, cota aplicabilă pentru întreaga contravaloare a serviciilor acceptate de beneficiar este de 24%, cota în vigoare la data faptului generator de taxă. În situația în care anterior emiterii situației de lucrări au fost emise facturi de avans cu cota de 19%, după data de 1 iulie 2010 avansurile respective se regularizează prin aplicarea cotei de 24%.”*

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au folosit o bază legală parțial eronată în calcularea TVA colectată, având în vedere că prevederile art.134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal nu se aplică în cazul contractelor nr..X./2009 și nr..X./2009 încheiate cu .X. .X. SA, respectiv cu .X. Servicii SRL, contracte ce prevăd închirierea de mijloace fixe IT aparținând .X. , în vederea desfășurării activității de comunicații IT ale locatarilor și pentru care societatea apreciază că sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(9) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu a prezentat în susținerea contestației, niciun document justificativ prin care să fie prevăzută detalierea serviciilor a căror valoare a fost regularizată, respectiv document din care să rezulte valoarea chiriei regularizate, mai ales în condițiile în care, așa cum au constatat și

organele de inspecție fiscală, prin contractele de închiriere nr..X./19.08.2009 și nr..X./13.08.2009, anexate în copie la dosarul cauzei, la art.V "Chiria", se prevede chiria lunară, data plății și valoarea penalităților în cazul neplății la termen, fără a face mențiune la eventualele regularizări pentru serviciile respective.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în lipsa unei prevederi contractuale specifice, se aplică regula generală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât 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. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință. Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului de închiriere încheiat cu beneficiarii.

Mai mult, se reține că art.1204 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, cu modificările și completările ulterioare, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: *„Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză”*.

Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, se reține că voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

De asemenea, nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de negotium juris, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut ad validatem) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.



Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, din analiza documentelor prezentate în susținerea contestației, rezultă că acestea nu sunt în măsură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății a TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. , împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS .X./22.01.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației iudețene a finanțelor publice .X. , în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

**B.4). Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
  - accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit în cuantumul mai sus menționat stabilit suplimentar de plată pentru anul 2009 de către organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile înregistrate de societate în anul 2009, în condițiile în care acestea erau aferente anului fiscal 2007.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei, ca urmare a înregistrării în anul 2009 a unei facturi emise în aceeași perioadă, reprezentând diferențe servicii aferente anului 2007.

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*“(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. ”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. [...]”*

*“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

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, iar în cazul în care veniturile sau cheltuielile au fost omise sau înregistrate eronat se procedează la corecție prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. Totodată, în situația în care după depunerea declarației anuale contribuabilul constată că un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, acesta este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

În raport de aceste prevederi legale, în condițiile în care din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă în anul 2009, în contul 626 "Cheltuieli cu servicii de telecomunicație", suma de .X. lei aferentă facturii nr..X./22.06.2009 emisă de .X. SRL, reprezentând diferențe abonament an 2007, respectiv cheltuieli aferente anului 2007, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală menționează faptul că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile "dintr-un an fiscal" și nu "aferele unui an fiscal", acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin înregistrarea cheltuielilor în cauză în exercițiul financiar al anului 2009 și nu al anului 2007, în care aceste cheltuieli erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, societatea a încălcat principiul independenței exercițiului prevăzut la pct.45 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia „*Trebuie să se țină cont de veniturile și **cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.***”, afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiului financiar al anului în care aceste cheltuieli au fost înregistrate.

Totodată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarului, raportate la prevederile legale citate mai sus, se reține

că societatea avea obligația să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin cheltuielile omise a fi înregistrate, respectiv, în cazul în care acesta a depus declarația anuală și a constatat că a omis să înregistreze diverse cheltuieli avea obligația să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia în situația în care .X. era obligată să înregistreze aceste cheltuieli în declarația impozitului pe profit aferentă anului 2007, organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit rolul activ prevăzut de art.7 din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.0.X.8–31.12.2013, așa cum rezultă din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală, anul 2007 nefăcând obiectul inspecției fiscale în cauză.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. , împotriva Deciziei de impunere nr. F–VS .X./22.01.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației iudețene a finanțelor publice .X. , în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**B.5). Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații fiscale în sarcina societății, acordând pentru anii 2008-2013, deducere fiscală pentru cheltuiala cu CPT și TVA aferentă la nivelul sumelor recunoscute în veniturile din activitatea de**

**distribuție a energiei electrice de către .X., în condițiile în care societatea a prezentat o normă proprie de consum tehnologic.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Societatea nu și-a raportat costurile aferente serviciului prestat la nivelul normelor .X.;

- în ceea ce privește consumurile, societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv bonul de consum (colectiv) și fișa limită de consum, contrar prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, coroborate cu cele ale pct.2 din Anexa NR.1 la OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;

- normele de consum propriu tehnologic prezentate de societate nu stabilesc limite maxime ale consumului de energie electrică pe fiecare element al rețelei electrice pe care societatea să le respecte și la care să raporteze anual consumul propriu tehnologic deductibil fiscal, în fapt reprezintă o justificare a consumului propriu tehnologic și a factorilor determinanți;

- societatea prognozează un CPT anual în scădere, însă din analiza cifrelor prezentate, ponderea acestora în total contur rămâne relativ constantă, media fiind de .X.%, impactul modernizărilor la rețea asupra costurilor cu CPT fiind nesemnificativ. Pentru anii 2012 și 2013, societatea consideră integral deductibil CPT, inclusiv alte pierderi din rețea nejustificate.

Pentru obținerea de informații suplimentare privind modul de stabilire a tarifului specific pentru serviciul de distribuție a energiei electrice, structura costurilor reflectate în tariful de distribuție pentru perioada 01.0.X.8-31.12.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat aceste informații .X. prin adresele nr..X./15.06.2015, nr..X. /03.07.2015 și nr..X. /04.09.2015.

Urmare solicitărilor de informații, prin adresele nr..X. / 26.06.2015, nr..X. /13.07.2015 și nr..X. /28.09.2015, .X. a comunicat costurile cu achiziția de energie pentru CPT recunoscute în tarifele de distribuție anuale în perioada supusă inspecției fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

a.1) Societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor în sumă de .X. lei cu CPT de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție energie electrică de către .X. pentru anii 2008-2013, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu

prevederile pct.23 lit.e) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu prevederile pct.23 lit.j) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Titlul II introdus în actul normativ specificat prin HG nr.50/2012 pentru modificarea și completarea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 31.01.2012, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

a.2) Societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor cu CPT de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție .X., în anul 2013 în valoare de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.53 alin.(6) lit.d) și alin.(12) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor cu CPT de energie electrică neacceptat în tariful de distribuție .X., în perioada 2009-2012, în valoare de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.6 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 28.02.2011, prevederi ce au fost preluate pentru perioada 01.03.2011-01.01.2013 de pct.6 alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

b) La stabilirea tarifului pentru serviciul de distribuție a energiei electrice de către .X. nu au fost recunoscute cheltuielile în sumă de .X. lei aferente anului 2013, reprezentând:

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu consultanța strategică macro privind reglementarea afacerii și managementul economico-financiar;

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu servicii financiare, resurse umane, comunicare corporatistă, servicii de traduceri;
- cheltuieli în sumă de .X. lei cu alte servicii executate de terți.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că:

b.1) Societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente anului 2013, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de 155.033 lei.

b.2) societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor în valoare de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.53 alin.(12) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. solicită să se țină cont de CPT din norma proprie de consum tehnologic stabilită de societate (în baza unor criterii obiective, susținute de o amplă documentație tehnică).

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.0.X.8, care stipulează:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

De asemenea, potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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 sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal a fost formulat pct.23 lit.e) din HG nr.44/2004 mai sus menționată, în vigoare începând cu data de 01.0.X.8-30.01.2012, potrivit căruia sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și: *“e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;”*

Începând cu data de 31.01.2012, pct.23 lit.j) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

*“23. În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:*

*j) cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile:

- pentru perioada 01.0.X.8-30.01.2012 și pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu,

- începând cu data de 31.01.2012 și cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice.

În ceea ce privește TVA, se reține că potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu



modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2009-2012:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c).”*

iar conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.a)-c) din Codul fiscal:

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”*

La pct.6 alin.(6) de explicitare a art.128 alin.(4) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.10.2010-28.02.2011 se stipulează:

*“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin.(2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”*

În perioada 01.03.2011-07.11.2012, prevederile pct.6 alin.(6) au fost preluate de pct.6 alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(7) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe*

*baza prevederilor generale ale art.145 alin.(2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”*

În perioada 08.11.2012-31.12.2012, pct.6 alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(7) În conformitate cu prevederile art.145 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în măsura în care face dovada că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale care dau drept de deducere. Pierderile tehnologice nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal în limitele stabilite potrivit legii sau, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum, dar pentru a preveni practici abuzive depășirea acestor norme este asimilată livrării de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri/servicii utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin.(2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal.”*

Începând cu data de 01.01.2013, prevederile art.148 alin.(1) lit.c) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*“(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;”*

Totodată, la pct.53 alin.(6) lit.d) și alin.(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2013 se stipulează:

*“(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:*

*d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”*

*“(12) În conformitate cu prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că potrivit art.145 alin.(1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În contextul celor invocate mai sus, societatea poate să deducă TVA în baza prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal la momentul achiziției, întrucât la acel moment nu pot fi determinate pierderile tehnologice ulterioare.

Ulterior, societatea are obligația de a cuantifica cantitatea pierdută de energie electrică pentru a o compara cu cea stabilită prin norma proprie de consum sau, după caz, cu norma aprobată de .X. și de a determina astfel pierderile efective aferente desfășurării activității sale economice, pentru a stabili dacă acestea se încadrează în limitele la care se face referire la pct.6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În situația în care pierderile tehnologice nu depășesc norma proprie de consum sau, în lipsa acesteia, norma aprobată de .X., respectivele pierderi nu sunt considerate livrări de bunuri în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, iar pentru persoana impozabilă nu intervine obligația colectării TVA pentru respectivele pierderi.

În același sens cu cele reținute mai sus, s-a pronunțat și Direcția generală de legislație cod fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X. /20.11.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, urmare solicitării .X. privind precizări referitoare la regimul fiscal al consumului propriu înregistrat de operatorii rețelelor de distribuție a energiei electrice.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține poziția constantă a direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice respectiv Direcția generală de legislație Cod Fiscal și reglementări vamale, care prin adresa nr..X./2013, într-o speță similară, privind pierderile de energie termică în rețea, a precizat:

*Prevederile legale menționate mai sus, nu condiționează regimul TVA aplicabil în cazul pierderilor tehnologice de specificul activității economice desfășurate de o persoană impozabilă. Ca urmare, prevederile menționate mai sus privind regimul TVA în cazul pierderilor tehnologice sunt aplicabile oricărei activități economice astfel cum este aceasta definită la art.127 alin.(2) din Codul fiscal, inclusiv activităților de distribuție și transport al energiei termice.*

*Potrivit prevederilor legale, societatea putea deduce integral TVA pe baza prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal la momentul achiziției energiei termice, întrucât la acel moment nu putea determina pierderile tehnologice ulterioare.*

*Ulterior însă, societatea avea obligația de a cuantifica cantitatea de energie termică pierdută pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii, ori în lipsa acesteia, cu limitele stabilite prin norma proprie de consum și de a determina astfel pierderile efective aferente distribuirii energiei termice, pentru a stabili dacă aceasta se încadrează în limitele la care se face referire în Normele metodologice.*

*Prin urmare, în situația în care pierderile tehnologice efective ale societății nu depășesc limita stabilită potrivit legii, ori în lipsa acesteia limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum pentru respectivele pierderi tehnologice, nu intervine obligația ajustării TVA.*

*În cazul în care pierderile tehnologice efective depășesc limita stabilită potrivit legii pentru respectivele pierderi tehnologice ori în lipsa acesteia, limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum, legislația stipulează obligativitatea ajustării TVA aferente în conformitate cu prevederile art.148 alin.(2) din Codul fiscal coroborate cu pct.53 alin.(12) din Normele metodologice, în vigoare începând cu data de 01.01.2013, respectiv obligativitatea autocolectării TVA pentru livrări către sine, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal coroborate cu pct.6 alin.(7) din Normele metodologice, în vigoare până la această dată.*

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS .X./22.01.2016 prezentate la capitolul II din prezenta decizie și expuse detaliat la situația de fapt în cauză, se reține că acestea au acordat societății deducere fiscală pentru cheltuiala cu CPT și TVA aferentă la nivelul sumelor recunoscute în veniturile din activitatea de distribuție a energiei electrice de către .X., pentru anii 2008-2013, iar diferența de cheltuieli cu consumul propriu tehnologic, cu consultanța strategică macro privind reglementarea afacerii și managementul economico-financiar, cu servicii financiare, resurse umane, comunicare corporatistă, servicii de traduceri și cu alte servicii executate de terți, a fost tratată ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează următoarele:

- Valorile CPT stabilite de .X. privesc strict tariful de distribuție de energie electrică, prețul fiind cel reglementat de .X. și nu cuantumul deductibilității TVA sau a cheltuielii CPT la calculul impozitului pe profit. .X. acceptă/recunoaște doar parțial costul societății cu CPT în tariful de distribuție, având în vedere anumite ținte care au la bază raționamente politico-sociale, și nicidecum cheltuielile necesare fiecărui operator pentru furnizarea de energie electrică;

- În practică, costurile transmise de societățile de distribuție a energiei electrice nu sunt integral recunoscute de către .X. în stabilirea tarifului de distribuție, fiind acceptate cheltuielile aferente strict activității de distribuție de energie electrică și a activității de măsurare, nu și acele cheltuieli ale afacerii asociate altor activități reglementate, prevăzute ca obligații esențiale în condițiile asociate licenței de distribuție, cum ar fi emiterea de avize de amplasament și de avize tehnice de racordare, realizarea lucrărilor de racordare la rețelele electrice de distribuție, emiterea de studii de soluție în vederea racordării utilizatorilor la rețelele electrice de distribuție și alte activități reglementate, precum și alte activități nereglementate. În niciun moment, .X. nu a susținut că angajarea acelor servicii și suportarea acelor costuri nu ar fi fost necesare însăși existenței și funcționării societății, din motive ce privesc strict veniturile reglementate ale distribuitorului. Prin urmare, structura costurilor astfel recunoscute nu poate reprezenta expresia tuturor cheltuielilor efectuate de o astfel de societate în interesul activității economice;

- Există și alte tipuri de venituri impozabile înregistrate de companie (de exemplu, venituri din energia reactivă), care sunt facturate separat de veniturile recunoscute de .X. din activitatea de distribuție și pentru care se înregistrează costuri cu CPT. Însă, costurile cu CPT nu sunt reflectate la nivelul evidenței financiar-contabile separat, în funcție de tipurile de venituri prin care se recuperează.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și cele expuse la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile care au determinat impunerea în cauză trebuie analizate de organele de inspecție fiscală, nu limitativ, în sensul că respectivele cheltuieli cu CPT de energie electrică nu au fost acceptate în tariful de distribuție energie electrică de către .X., pentru anii 2008-2013, ci prin prisma tuturor prevederilor legale, precum și a documentelor justificative care au stat la baza operațiunilor.

Prin urmare, pentru a stabili caracterul deductibil/neductibil al cheltuielilor menționate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, trebuie analizat dacă societatea are stabilită o normă proprie de consum, care să atragă incidența dispozițiilor pct.23 lit.e), respectiv pct.6 din

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 și doar în lipsa acestora, trebuie avut în vedere că operatorii de distribuție a energiei electrice au dreptul să deducă cheltuiala cu CPT și TVA aferentă la nivelul aprobat de .X..

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a prezentat normele de consum tehnologic pregătite în vederea stabilirii consumului propriu tehnologic deductibil la calculul impozitului pe profit și a TVA pentru perioada 2008-2013, aferente serviciului de distribuție a energiei electrice.

Astfel, organul de soluționare a contestației a analizat următoarele documente:

→ “Norma pentru stabilirea pierderilor tehnologice în rețelele de distribuție pentru anul 2008”, în care se specifică CPT realizat conform balanței energetice, pentru anul 2008 este de .X. Mwh (16,47%) din contur, reprezentând o cheltuială totală în sumă de .X. lei, din care:

- pierderi tehnologice pentru anul 2008 sunt .X. Mwh (12,82%) reprezentând o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de .X. lei;
- alte pierderi în rețea pentru anul 2008 sunt .X. Mwh (3,65%) reprezentând o cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă de .X. lei.

→ “Norma pentru stabilirea pierderilor tehnologice în rețelele de distribuție pentru anul 2009”, în care se specifică CPT realizat conform balanței energetice, pentru anul 2009 este de .X. Mwh (16,72%) din contur, reprezentând o cheltuială totală în sumă de .X. lei, din care:

- pierderi tehnologice pentru anul 2009 sunt .X. Mwh (13,24%) reprezentând o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de .X. lei;
- alte pierderi în rețea pentru anul 2009 sunt .X. Mwh (3,48%) reprezentând o cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă de .X. lei.

→ “Norma pentru stabilirea pierderilor tehnologice în rețelele de distribuție pentru anul 2010”, în care se specifică CPT realizat conform balanței energetice, pentru anul 2010 este de .X. Mwh reprezentând o cheltuială totală în sumă de .X. lei, din care:

- pierderi tehnologice pentru anul 2010 sunt .X. Mwh reprezentând o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de .X. lei;
- alte pierderi în rețea pentru anul 2010 sunt .X. Mwh (2,37%) reprezentând o cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă de .X. lei.

→ “Norma de consum propriu tehnologic în rețelele de distribuție pentru anul 2012”, în care menționează proporția consumului propriu tehnologic de 16,08%, precum și faptul că *“pe baza energiilor prognozate a fi distribuite pe fiecare nivel de tensiune în parte și a*

*energiei tranzitate către alte rețele și luând în considerare o reducere a componentei comerciale a CPT, rezultă un CPT prognozat pentru anul 2012 de .X. Mwh”.*

→ “Norma de consum propriu tehnologic în rețelele de distribuție pentru anul 2013”, în care menționează proporția consumului propriu tehnologic de 15,75%, “raportat la totalul energiei electrice prognozate a intra în conturul de distribuție al .X. ”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea a prezentat normele de consum tehnologic pregătite în vederea stabilirii consumului propriu tehnologic deductibil la calculul impozitului pe profit și a TVA pentru perioada supusă verificării, respectiv 2008-2013, aferente serviciului de distribuție a energiei electrice, din analiza cărora rezultă cantitatea de CPT conform balanței de energie pentru un an calendaristic, precum și faptul că în situația în care se depășește CPT (%) menționat în norma proprie, diferența va fi considerată cheltuială nedeductibilă.

Nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia normele prezentate de societate nu stabilesc limite maxime ale consumului de energie electrică pe fiecare element al rețelei electrice pe care societatea să le respecte și la care să raporteze anual consumul propriu tehnologic deductibil fiscal, întrucât dispozițiile legale menționate mai sus, nu impun o formă sacramentală sau un anume conținut, în ceea ce privește forma și conținutul pe care trebuie să le aibă actele prin care se stabilesc normele interne de consum și pierderile ocazionate de transport și de distribuție prin conducte, fiind necesar doar ca din actele prezentate de societate să se poată stabili dacă este posibilă stabilirea unei astfel de norme și a limitelor de pierderi.

Mai mult, față de dispozițiile legale incidente, se reține că în situația în care societatea a prezentat o normă proprie de consum, iar organele fiscale au avut indicii obiective cu privire la faptul că pierderea tehnologică a fost supradimensionată, acestea aveau posibilitatea de a reduce norma de consum tehnologic, respectiv de a diminua nivelul pierderilor tehnologice, și nu de a limita deducerea fiscală pentru cheltuiala cu CPT și TVA aferentă la nivelul sumelor recunoscute în veniturile din activitatea de distribuție a energiei electrice de către .X..

În același sens, pentru o speță similară s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția administrativ și fiscal, prin Decizia nr..X./2014, anexată în copie la dosarul cauzei, în motivarea



căreia reclamanta a arătat în esență, că organele de inspecție fiscală au ignorat dovezile privind pierderile tehnologice determinate pe baza normelor proprii de consum, iar sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile, TVA suplimentar, nu au fost corect determinate prin raportare la situația de fapt și dispozițiile legale incidente.

De asemenea, prin Decizia nr..X./2014, menționată mai sus, instanța de control judiciar a reținut că societatea a avut norme proprii de consum, care au atras incidența dispozițiilor pct.23 lit.e), respectiv pct.6 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobat prin HG nr. 44/2004, atât timp cât aceasta, cel puțin din punct de vedere formal a prezentat decizii prin care se agreează norma internă proprie de calcul a consumului tehnologic.

Totodată, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea datorează suplimentar obligații fiscale de natura TVA, impozit pe profit și accesorii aferente, pe considerentul că la stabilirea tarifului pentru serviciul de distribuție a energiei electrice de către .X. nu au fost recunoscute cheltuielile în sumă de .X. lei aferente anului 2013, reprezentând:

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu consultanța strategică macro privind reglementarea afacerii și managementul economico-financiar;

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu servicii financiare, resurse umane, comunicare corporatistă, servicii de traduceri;

- cheltuieli în sumă de .X. lei cu alte servicii executate de terți,

întrucât .X. nu deține atribuții fiscale, pentru a analiza măsura în care aceste cheltuieli contribuie sau nu la desfășurarea operațiunilor impozabile, respectiv sunt destinate sau nu realizării de operațiuni taxabile, așa cum rezultă și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din adresa înregistrată la .X. sub nr..X./17.06.2015, unde se precizează: **„potrivit Metodologiei, .X. nu analizează individual costurile operatorilor de distribuție, ci acceptă un plafon de costuri controlabile pe care operatorii nu trebuie să îl depășească. [...] Pentru anul 2013, care conform art.124 din Ordinul nr.72/2013 reprezintă o perioadă atipică, fiind considerat an de trecere de la perioada a doua de reglementare (2008-2012) la perioada a treia de reglementare (2014-2018), .X. a procedat la analiza costurilor controlabile sub aspectul componenței acestora și la recunoașterea în tarife pentru acest operator în proporție de 50% a costurilor cu consultanța în domeniul strategiei de afaceri, urmând ca la viitoarea acțiune de control pe care .X. are în vedere să o desfășoare la .X. (anterior .X. ), să**

**verifice conținutul contractelor și să stabilească cu exactitate în ce măsură aceste costuri sunt justificate pentru includerea în tariful de distribuție”.**

Mai mult, prin contestația formulată societatea precizează că .X. a primit anual comunicări de la .X. privind recunoașterea CPT în tariful de distribuție pentru perioada 2008-2011. Pentru anul 2012, deși i-a fost solicitată cantitatea de CPT luată în considerare, .X. a comunicat societății faptul că nu poate da curs solicitării sale privind CPT recunoscut, invitând .X. să realizeze aceste calcule pe cont propriu.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la acordarea deducerii fiscale pentru cheltuiala cu CPT, cheltuiala cu consultanța strategică macro privind reglementarea afacerii și managementul economico-financiar, cheltuiala cu serviciile financiare, resurse umane, comunicare corporatistă, servicii de traduceri și alte servicii executate de terți, precum și TVA aferente, doar la nivelul sumelor recunoscute în veniturile din activitatea de distribuție a energiei electrice de către .X., pentru anii 2008-2013, și nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Astfel, 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 sau 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.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielii cu CPT și TVA aferentă sumelor nerecunoscute în veniturile din activitatea de distribuție a energiei electrice de către .X., pentru anii 2008-2013, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

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 acelu.X. articol și cu pct.11.4 din OPANAF 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 Decizia de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. , pentru suma de .X. **lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a acele.X. perioade și acelu.X. tip de impozit, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

**B.6). Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,

• accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,  
**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică necesitatea serviciilor de consultanță și de operare date facturate de furnizori, iar societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**

**În fapt**, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii operare date, facturate de .X. SRL, în perioada august-decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În data de 01.08.2013, .X. a încheiat contractul nr..X. cu X or .X. SRL (ce și-a schimbat denumirea în .X. SRL), având ca obiect „servicii de operare date”, în conformitate cu caietul de sarcini nr..X./07.03.2013 reprezentând servicii operare date, servicii operare date tehnice, servicii operare date gestiunea energiei, fiecare serviciu la un tarif unitar .X. lei/oră/ persoană.

Serviciile enumerate în contractul mai sus menționat sunt prestate de firme din cadrul grupului .X., respectiv .X. Servicii Clienți SRL, .X. Servicii Tehnice SRL, .X. Servicii SRL, .X. .X. SA.

.X. Servicii SRL asigură, conform contractelor anuale încheiate, servicii privind achiziții și logistica constând în licitare materiale și servicii, achiziționare materiale și servicii, suport IT, depozitare materiale, management logistică, gestiune managementul materialelor SAP MM, furnizare de servicii de logistică, servicii transport, operare date pentru mijloace fixe, procesarea documentelor financiare primare: intrări facturi, contabilitate, management SLA etc., servicii care includ operarea de date.

Serviciile privind gestiunea energiei sunt furnizate de .X. .X. SA, conform contractului SLA și rapoartelor de activitate încheiate de Divizia Achiziții energie din cadrul .X. .X. SA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2012, divizia servicii tehnice din cadrul .X. a fost transferată conform contractului de transfer de activitate la .X. .X. SRL, (prescurtată .X., care și-a schimbat denumirea în .X. Servicii Tehnice SA), în conformitate cu prevederile art.128 alin.(7), art.129 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile din Normele metodologice de

aplicare ale articolelor sus menționate, stabilite prin HG nr.44/2004. În acest sens, .X. a transferat către .X. următoarele:

- active folosite în legătură cu activitatea cedată,
- un număr de aproximativ 1.150 salariați;
- contracte cu clienții;
- contracte cu furnizorii;
- copii certificate ale Registrelor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât începând cu data de 01.01.2013, serviciile tehnice sunt administrate de altă firmă din cadrul grupului, suma de .X. lei reprezentând servicii operare date realizate de către .X. SRL, nu se justifică și nu se constată necesitatea suportării costurilor cu servicii operare date servicii tehnice de .X. .

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de 15.223 lei;
- TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de 32.292 lei.

b) Pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând consultanța acordată de .X. , în anii 2011-2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- .X. – numit în Consiliul de administrație în calitate de administrator al .X. pe data de 25.03.2010, prestează servicii de consultanță în calitate de reprezentant al .X. în perioada iunie-decembrie 2011 la firma unde deține funcție de administrator;
- .X. – numit în Consiliul de administrație în calitate de membru al .X. pe data de 27.09.2009, prestează servicii de consultanță în calitate de reprezentant al .X. în perioada iunie 2011-ianuarie 2013 la firma unde deține funcția de administrare;
- .X. – numit în Consiliul de administrație în calitate de director și administrator al .X. pe data de 24.12.2012, prestează servicii de consultanță în calitate de reprezentant al .X. în perioada ianuarie-decembrie 2013 la firma unde deține funcția de administrare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de 107.420 lei;

- TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 04.03.2011, care stipulează:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Totodată, la pct.48 de explicitare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.03.2011, se prevede:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Până la data de 31.12.2013, sunt stipulate prevederi legale similare cu cele citate mai sus.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În ceea ce privește TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 04.03.2011:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

*“(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 sau 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;”*

La art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare până la data de 31.12.2012.

Începând cu data de 01.01.2013 art.146 alin.(1), mai sus menționat, stipulează:

*“(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;”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri



legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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

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

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

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

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94

INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS .X./22.01.2016 prezentate la capitolul II din prezenta decizie și expuse detaliat la situația de fapt în cauză, se reține că pentru serviciile de operare date în sumă de .X. lei, facturate de Xor .X. SRL (ce și-a schimbat denumirea în .X. SRL), precum și pentru serviciile de consultanță în sumă de .X. lei, facturate de .X. , societatea și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, precum și dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu poate justifica din punct de vedere fiscal necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, precum și dreptul de deducere a TVA, aferentă serviciilor menționate mai sus, avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației, documente din care să se poată stabili fără echivoc:

- necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate,
- îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă prevăzute de lege pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă,

respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Or, prin contestația formulată, societatea se rezumă doar la a preciza:

- Prestarea serviciilor de consultanță strategică este separată de mandatul de administrator, iar .X. , ca societate, nu se rezumă doar la cele trei persoane la care face referire echipa de inspecție fiscală, ci trebuie luată în considerare mărimea societății și amploarea activităților sale;

- Serviciile achiziționate de la .X. SRL nu au scopul de a duplica serviciile prestate de către societățile afiliate în beneficiul .X. , ci au rol complementar, destinat să creeze mijloace necesare societății de a-și dezvolta activitatea în condiții normale, iar baza de clienți să nu fie afectată de diverse chestiuni ce țin de organizarea internă a Grupului .X.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia pentru serviciile de consultanță organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială necesitatea prestării acestor servicii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia din analiza rapoartelor de activitate întocmite de .X. pentru serviciile prestate către .X. , conform contractelor privind prestarea serviciilor de consultanță în domeniul strategiei de afaceri nr.X/14.02.2013, nr.X/03.01.2012 și FN/2011, cele trei persoane, au acordat consultanță din partea firmei prestatoare, deși au funcții de conducere în cadrul firmei beneficiare a consultanței, adică și-au oferit consultanță “lor însăși”.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au tratat deja o mare parte din suma cu serviciile de consultanță furnizate de .X. ca nedeductibile, pe motiv că aceste cheltuieli nu au fost acceptate în tariful de distribuție de către .X.. Prin urmare, considerarea aceleiași cheltuieli nedeductibile de două ori pentru motive diferite este fără temei, având ca efect direct dublarea impozitului pe profit stabilit suplimentar, a dobânzilor și a penalităților de întârziere calculate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr.A\_SLP .X./17.08.2016, organele au reținut următoarele:

*Conform adresei .X. nr..X. /13.07.2015, cheltuielile cu consultanța strategică înregistrate în anul 2013 de la societăți afiliate au fost în sumă de .X. lei, din care aferente activității de distribuție .X. lei. .X. a acceptat în tariful de distribuție suma de .X. lei, diferența nefiind aferentă veniturilor din distribuție înregistrate de societate. Pentru celelalte activități, societatea a înregistrat cheltuieli cu consultanța în valoare de .X. lei. Consultanța acordată de .X. fără documente justificative, având în vedere că persoanele delegate în*

*vederea acordării consultanței erau membrii în Consiliul de administrație în anul 2013, este în valoare de .X. lei.*

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în cazul serviciilor achiziționate de la .X. SRL, inspectorii fiscali au intervenit în voința părților exprimată prin contractul încheiat, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au intervenit în voința părților exprimată prin contract, așa cum susține contestatară, ci au constatat că societatea nu a justificat necesitatea suportării costurilor cu servicii operare date servicii tehnice de .X. având în vedere că începând cu data de 01.01.2013 serviciile tehnice erau administrate de altă firmă din cadrul grupului.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. , împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS .X./22.01.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației iudețene a finanțelor publice .X. , în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**C). În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr.X./18.02.2016 emisă de Direcția generală regională a finanțelor publice .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care obligațiile fiscale contestate sunt în cuantum mai mic de 5.000.000 lei.**

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr..X./18.02.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., Administrația pentru contribuabili mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.272 alin.(2) lit.a) și 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 este competentă să soluționeze:

*“(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în quantum de până la 5 milioane lei;”*

*“(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în quantum de 5 milioane lei sau mai mare;”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare a contestațiilor care au ca obiect creanțe fiscale în quantum de 5 milioane lei sau mai mare, iar pentru contestațiile având ca obiect creanțe fiscale sub plafonul de 5.000.000 lei, competența de soluționare aparține serviciilor de soluționare contestații constituite la nivel regional.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât quantumul sumei stabilite în sarcina .X. prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr..X./18.02.2016 este mai mic de 5.000.000 lei, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a actului administrativ fiscal în cauză**, aceasta intrând în competența structurii de soluționare a contestațiilor competentă constituită la nivelul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat în vederea transmiterii, spre soluționare organului de soluționare competent.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.272 alin.(2) lit.a) și alin.(5) lit.a), art.279 alin.(1), alin.(2), alin.

(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.4 din OPANAF 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:

## **DECIDE**

**1) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016** emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. , respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a acele.X. perioade și acelu.X. tip de impozit, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. , împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. , pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**3) Admiterea parțială a contestației** formulată de .X. , în calitate de societate absorbantă a .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS .X./22.01.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. , pentru suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

și anularea în parte a actului administrativ fiscal atacat pentru aceste sume.

**4). Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind capătul de cerere având ca obiect Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr..X./18.02.2016 și remiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat în vederea transmiterii, spre competență soluționare, structurii de soluționare a contestațiilor competentă constituită la nivelul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X..

Punctele 1, 2 și 4 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**

Sef serviciu: X

Consilier: X

Consilier juridic: X