



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor

**ANAF**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

**DECIZIA NR.257 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X.**  
**.X. SA din municipiul .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A\_SLP 1134/14.06.2016**

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./07.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 113/14.06.2016, asupra contestației formulate de .X. .X. SA, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu domiciliul fiscal în municipiul .X., .X., județul .X..

Societatea contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./30.03.2016*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societății în data de **11.04.2016** potrivit confirmării de primire poștale, 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 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X.

din data de **12.05.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, conform prevederilor art.352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura de administrare aplicabilă este cea stabilită de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. .X. SA** îndreptată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.03.2016*, numită în prezenta **.X. S.A.**

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016, societatea susține următoarele:**

## **1. ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL**

Nelegalitatea verificării impozitului pe profit și a TVA aferente primelor trei trimestre ale anului fiscal 2009, întrucât a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale cât și de a cere executarea silită a creanțelor fiscale pentru această perioadă.

Contestatarea invocă prevederile art.23, art.24, art.90 și art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## **2. ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL**

### **A. ASPECTE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT**

***Deficiențe privind activitatea de reparații la SNT și diverse categorii de lucrări***

a) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **.X. lei**, contestatarea precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *lucrările hidrotehnice*, efectuate în vederea protejării conductelor magistrale de transport gaze naturale aflate în apropierea cursurilor de apă.

Contestatară precizează că lucrările hidrotehnice conduc la crearea unor mijloace fixe separate, aflate într-o legătură indisolubilă cu conductele de transport gaze naturale pentru a căror protecție au fost realizate. Ele nu se regăsesc în valoarea de inventar ale mijlocului fix - conductei magistrale de transport gaze naturale în slujba căreia au fost construite - fiind considerate lucrări pentru protejarea zonei de siguranță a conductelor, iar apărarea inițială a conductelor a fost asigurată prin cadrul natural existent.

Mai mult, în toate situațiile prezentate în raportul de inspecție fiscală, pentru lucrările care fac parte din categoria întreținere "*lucrări hidrotehnice*", .X. S.A. susține că a încadrat corect lucrările, întrucât în calitate de concesionar și operator tehnic s-a acționat potrivit dispozițiilor art.8 din HG nr..X./2000, ale HG nr.668/2002 și în spiritul Legii nr.107/1996, intervenind și asigurând exploatarea, întreținerea și repararea bunurilor concesionate.

Totodată, conform definiției din Acordul de concesiune al conductelor magistrale, instalațiilor, echipamentelor și dotărilor aferente Sistemului Național de Transport (SNT) al gazelor naturale "*Întreținere și Reparare înseamnă ansamblul de activități care au ca finalitate menținerea în funcțiune a sistemului național de transport al gazelor naturale....*" pentru funcționarea în condiții de siguranță a acestuia și alimentarea continuă a consumatorilor.

Contestatară precizează că se contestă în mod special lucrarea REABILITARE CONDUCTA DE TRANSPORT GAZE SINAIA – FILIPEȘTI ÎN ZONA GARA CFR BREAZA, realizată în baza Contractului de lucrări nr..X./03.06.2009, care a avut ca obiect devierea conductei, la o distanță de 35 m de linia electrificată Brașov- Ploiești, întrucât râul Prahova a spălat malul, iar conducta veche era la suprafață, existând pericol de rupere, fapt pentru care nu au fost executate lucrări de apărare de mal, ci lucrări de deviere a conductei de transport.

Totodată, contestatară consideră că trebuie avut în vedere că .X. S.A. este, în conformitate cu Directiva 2008/114/CE a Consiliului Europei, o infrastructură critică, vitală pentru națiune încât scoaterea din funcțiune sau distrugerea sistemului poate avea un impact serios asupra sănătății, siguranței, securității sau bunăstării economice a cetățenilor sau asupra funcționării efective a actului de guvernare.

**b)** Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **.X. lei** contestatară precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *schimbarea unor soluții tehnice la traversarea cu conducte de transport gaze naturale a unor cursuri de apă.*

Contestatară precizează că schimbarea soluției tehnice de traversare a râului Olt cu conducta Drăgășani – Caracal, în sensul renunțării la traversarea aeriană lestată existentă, este în favoarea subtraversării prin foraj dirijat.

Conform Notei de discuții din 07.10.2013, notă pe care echipa de inspecție fiscală o invocă atunci când îi este favorabilă, dar o ignoră cu desăvârșire în alte situații, lucrarea „*Refacere subtraversare râu Olt cu conducta de transport gaze naturale Dn 250mm, Racord alimentare SRM Caracal*” a fost încadrată la capitolul reparații/reabilitări deoarece:

- reprezintă înlocuirea unui cupon de conductă, cu același diametru, nedepășind zona de siguranță a acesteia, fără modificarea caracteristicilor tehnice inițiale;

- lucrările prevedeau înlocuirea unui tronson cu o lungime de aprox. 1.200 m, ceea ce reprezintă circa 7,5% din lungimea întregului racord ( 16.000 m);

- traversarea de apă inițială, lestată, nu a fost înregistrată ca mijloc fix separat;

Totodată, contestatara precizează că lucrarea nu a fost finalizată (forajul orizontal dirijat necesar pentru montajul conductei blocându-se), cheltuielile realizate au fost doar pentru construirea firului conductei iar materialele au fost introduse în depozit ca stocuri de materiale (material tubular fir conducta, curbe, etc), care au fost predate cu Procesul verbal de predare primire din data de 27.01.2015.

Mai mult, subtraversarea existentă este în funcțiune și nu se poate înregistra un nou mijloc fix, cu același rol și în aceeași locație (conductă), iar această lucrare trebuie să rămână în continuare în Programul de Mentenanță, fiind lucrare de reparație, neîncadrându-se în prevederile art.24 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, întrucât prin cheltuielile făcute nu se aduce îmbunătățire parametrilor tehnici inițiali.

Contestatara precizează că subtraversările cu schimbare de soluție tehnică sunt considerate mijloace fixe amortizabile doar atunci când traversarea ce urmează a fi înlocuită a fost înregistrată ca mijloc fix amortizabil, ceea ce nu este în cazul de față.

**c)** Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **.X. lei** contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *construirea unor gări de godevil, pentru lansarea, respectiv primirea P.I.G.-ului inteligent care inspectează conducta în vederea depistării și localizării eventualelor defecțiuni sau modificări de parametric.*

Contestatara precizează că este vorba de două gări de godevilare, pe conducta 28, Inel București, tronson Moara Domnească–Măgurele, respectiv:

- echipamentele și materialele necesare pentru montajul celor două gări de godevil (lansare - primire), au fost achiziționate în anul 2012 și păstrate în custodia constructorului până în momentul în care au fost create condițiile de montaj, conform Procesului verbal de custodie .X./02.07.2012 și Procesului verbal de custodie .X./29.11.2012;

- lucrările de construcții-montaj s-au realizat doar pentru gara de lansare godevil. Aceasta a fost constituită ca mijloc fix, în baza Referatului nr..X./26.01.2016, (prin care s-a transferat în Programul de Modernizare Dezvoltare și Investiții suma de .X. lei), ulterior recepției la terminarea lucrărilor, cu PVRTL nr..X./10.12.2015 și ulterior analizei asupra acestei lucrări făcută de către comisia ANAF;

- echipamentele și materialele necesare pentru gara de primire godevil nu au fost puse în operă, fiind restituite și păstrate în stocul de materiale al .X. S.A., în baza Referatului nr..X./11.12.2015.

În aceste condiții, contestatara precizează că gara de primire godevil nu poate fi încă constituită ca mijloc fix.

d) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **1.091.820 lei** contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *construirea sau reabilitarea unor stații de protecție catodică, întrucât conform Notei de discuții încheiată în data de 07.10.2013 la sediul .X. S.A. în cadrul lucrărilor de Reparații/Reabilitare se pot executa următoarele lucrări:*

- înlocuirea elementelor componente ale stațiilor de protecție catodică,
- înlocuirea elementelor componente ale instalațiilor tehnologice din cadrul SRM/SC/SCV/NT/Stației de Protecție Catodică (SPC), cu excepția aparatelor de măsurare.

Mai mult, conducerea .X. SA a aprobat în cadrul Referatului nr..X./10.02.2014 ca „*valoarea totală a unei lucrări pentru reabilitarea unei conducte (C+M) cheltuielile efectuate pentru lucrările de modernizare a SPC – urilor (NOU MONTATE SAU REABILITATE) să fie transferate în obiective de investiții pentru crearea de noi mijloace fixe*”, dar a aprobat numai pentru lucrări de montare a unor SPC noi.

Contestatara subliniază că în ceea ce privește stațiile de protecție catodică, nu toate lucrările invocate sunt de natura lucrărilor de investiții, prezentând în susținere “*Situația lucrărilor de natura investițiilor înregistrate în cheltuieli cu reparațiile*” care este anexă la Raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care organele de inspecție nu au făcut diferența dintre lucrările de reparație și investiții, fapt ce a condus la o creștere nereală, nejustificată și nelegală a bazei de impozit a profitului și a generat, evident, un impozit pe profit, de plată, incorect.

De asemenea, se prezintă „*situația reală existentă, indicând valoarea lucrărilor de reparații la SPC existente, comparativ cu cea a SPC- urilor noi, inclusiv documentul prin care se face dovada lucrărilor executate.*” respectiv:

Reabilitare PC pe conducta Band – Băcia, Reabilitare PC pe conducta Coroi – Filipești - ET .X., Reabilitare PC pe conducta Isaccea – Șendreni, Reabilitare PC pe conducta Gheraiesti Iasi fir I si fir II, Reabilitare PC pe conducta Fintinele – Taga, Reabilitare PC pe conducta Coroi – Bordosiu,

SPC Cuci, SPC Lechinta, Reabilitare SPC Maxenu, SPC Livezeni, SPC Gusoieni si SPC Giulești, Reabilitare PC pe conducta Jugureanu – Călărași.

Astfel, contestatara subliniază că trebuie făcută distincția dintre lucrările de reparații la SPC-urile existente, care trebuie înregistrate ca cheltuieli de reparații și doar cheltuielile cu SPC-urile noi să fie încadrate în categoria lucrărilor de investiții.

e) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **2.134.262 lei** contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *continuarea lucrărilor care să permită conectarea la SNT gaze naturale a conductei Frasin – Câmpulung*.

Contestatara precizează că prin HG 1216/07.10.2009 .X. SA a preluat de la C.J. Suceava conducte de transport gaze naturale din cadrul Programului "*Utilități și mediu la standarde europene, în jud. Suceava*", iar tronsonul de conductă în cauză era finalizat la momentul preluării, și a fost preluat separat și evidențiat ca mijloc fix, de sine stătător, (conform Adresei de înaintare către Serviciul Evidențe Imobilizări și lucrări mentenanță, nr. 14548/22.06.2010, a Centralizatorului lucrărilor recepționate și a Situației mijloacelor fixe recepționate).

De asemenea, cu ocazia preluării s-a constatat că, datorită perioadei mari de timp de la momentul execuției și până la momentul preluării (în care s-a aflat în proprietatea C.J. Suceava, autoritate fără atribuții și capacitate tehnică și umană de gestiune și exploatare a conductelor de transport gaze) conducta a suferit o serie de deprecieri, reținute ca neconformități, în anexa nr.1/1 la Procesul Verbal de preluare, din 16.02.2010, motiv pentru care s-a stabilit că, în vederea exploatării în condiții de siguranță, aceste neconformități se impun a fi remediate.

Astfel, având în vedere specificul lucrărilor necesare (reizolare tronsoane conductă, devieri tronsoane conductă, punere în siguranță prin apărări de mal, etc) s-a procedat la remedierea neconformităților, prin introducerea contravalorii lucrărilor, în Programul de Mentenanță, iar prin lucrările efectuate la conductă, parametri tehnici și funcționali ai conductei nu au fost modificați, fapt openru care contestatara consideră că s-au încadrat corect cheltuielile efectuate cu acest obiectiv.

f) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **759.419 lei** contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *modernizare și reabilitare clădiri*.

Contestatara precizează că elaborarea bugetelor de întreținere și de reparații ale clădirilor .X., respectiv mentenanța clădirilor prevăzută în Programele Anuale de Mentenanță a fost posibilă, permițând finanțarea acestei activități în scopul menținerii și prelungirii stării de funcționalitate a patrimoniului pus la dispoziția procesului de activități (administrative si de producție) pentru transportul gazelor naturale, în condițiile în care .X. SA administrează o serie de clădiri administrative și de producție, clădiri care

au fost construite în ani diferiți, a căror durată de viață (pentru unele dintre ele) depășește durata de serviciu normată a unei clădiri.

Mai mult, contestatara precizează că nu s-au făcut lucrări ample de reparații la elementele structurale (fundatii, zidărie portantă, stâlpi și grinzi din beton armat, șarpantă din lemn etc), la arhitectura interioară și exterioară (pardoseli, placaje, tencuieli, etc), la tâmplăria exterioară și interioară (uși și ferestre), la instalațiile electrice, termice și sanitare, motiv pentru care toate cele enumerate s-au degradat în timp.

Astfel, pentru desfășurarea optimă a activităților în imobilele .X., inclusiv în clădirile degradate, a fost necesară aducerea acestora la parametri inițiali și încadrarea în normele energetice ale clădirii, prin înlocuirea totală sau parțială a tâmplăriei, refacerea finisajelor interioare și exterioare, consolidarea elementelor de rezistență, a revizuirii elementelor de învelitoare și de șarpantă, a celor de tinichigerie și ale instalațiilor care deservește utilitățile clădirilor.

În aceste condiții, pentru ca aceste lucrări de modernizare și reabilitare a clădirilor să fie recunoscute ca investiții ulterioare, este necesar ca ele să aibă ca efect, conform art.107 (2) din Ordinul 3055/2009 îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și să conducă la obținerea de beneficii viitoare sigure, suplimentare față de cele stabilite inițial, iar organele de inspecție fiscală nu aduce nici un argument sau exemplu concret, cuantificat într-un indicator al parametrilor clădirilor ori al beneficiului, mulțumindu-se doar să reconsidere natura cheltuielilor de reparații, ceea ce face ca decizia sa să fie lipsită de orice suport, în condițiile în care modificarea aspectului clădirilor renovate, urmare firească a efectuării lucrărilor de înnoire sau a creșterii calității materialelor de construcții nu este sinonimă cu creșterea parametrilor sau obținerea de beneficii suplimentare sigure.

Contestatara precizează că prin lucrările de construcții de reparații/mentenanță clădiri, nu s-a urmărit o creștere calitativă a gradului de confort sau o creștere a beneficiilor viitoare, ori o reducere a costurilor de exploatare, ci efectiv menținerea funcționalității clădirilor pentru scopul pentru care au fost proiectate.

În concluzie, contestatara apreciază că în situațiile prezentate, pentru lucrările care fac parte din categoria modernizare și reabilitare clădiri, .X. SA a încadrat corect lucrările ca lucrări de reparații.

### ***Conversie cheltuieli de dezvoltare în immobilizări necorporale***

a) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de .X. lei contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește *concepția, execuția și testarea modelului*

*experimental al unui dispozitiv mecatronic inteligent pentru prescrierea automată a presiunii de referință a reguletoarelor de presiune.*

Contestatară precizează că pentru realizarea obiectivului de cercetare s-a încheiat cu Institutul Național de Cercetare Dezvoltare (INCD) pentru Mecatronică și Tehnica Măsurării 3 contracte de prestări de servicii, după cum urmează:

1. Contractul nr.2611/14.12.2009 care a avut ca obiect studiul posibilităților de realizare a unor dispozitive pentru prescrierea automată, de la distanță, a presiunii de referință a reguletoarelor de presiune gaz, în vederea modernizării și a integrării acestora în schemele de control ale procesului de transport gaze naturale. Livrabilele acestui contract au fost documentații, facturate prin factura nr.68/13.04.2010, în valoare de 63.000 lei (exclusiv TVA) iar documentația a fost predată conform P.V. de predare-primire nr.1473/13.04.2010. La punctul 3 al acestui înscris se recomandă continuarea proiectului în conformitate cu programul de asimilare convenit între părți și aprobat de CA al .X. în ședința din 19.03.2010. Prin avizul CTE nr.51 din 28.05.2010 se aviza trecerea la etapa a doua de proiectare, respectiv concepția, execuția, testarea modelului experimental al dispozitivului mecatronic;
2. Contractul nr..X./20.07.2010 care a avut ca obiect concepția, execuția, testarea modelului experimental al dispozitivului mecatronic s-a finalizat având ca livrabile documentația de execuție a modelului experimental. Acest serviciu a fost facturat prin factura nr..X. din 20.12.2010 în valoare de .X. lei (exclusiv TVA). Conform pct.5 din PV de predare-primire nr.3087/16.12.2010, se recomandă continuarea proiectului, în conformitate cu programul de asimilare convenit între părți și aprobat de CA al .X. în ședința din 19.03.2010. Etapa următoare a acestui proiect prevedea „*transformarea conceptuală a modelului experimental în prototip, execuția prototipului, testarea și omologarea acestuia și implementarea experimentală a prototipului într-o locație a SNT*”
3. Contractul nr..X./06.06.2011 care a avut ca obiect transformarea conceptuală a modelului experimental în prototip, execuția prototipului, testarea și omologarea acestuia și implementarea experimentală a prototipului într-o locație a SNT. Pentru acest contract livrabilul a fost *prototip dispozitiv mecatronic* montat la SRM Cisnădie contabilizat ca imobilizare necorporală, conform PV de recepție nr. .X./27.12.2012, având ca nr. de inventar .X..

Astfel, contestatară precizează „*contabilizarea facturii nr..X./20.12.2010 în valoare de .X. lei este corectă deoarece în baza Contractul nr.*



.X./20.07.2010 a rezultat doar o documentație înregistrată în conformitate cu Ordinul nr.3055/2009, art.73 (3) care prevede că nicio immobilizare necorporală care decurge din activitatea de cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaște” iar cheltuielile de cercetare se recunosc drept cheltuiala atunci când sunt generate, deoarece în faza de cercetarea a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o immobilizare necorporală există și că aceasta va genera beneficii economice viitoare.

Totodată, se precizează că într-o fază ulterioară, respectiv în baza contractului nr..X./2011, a rezultat prototipul “dispozitiv mecatronic” (montat la Cisnădie) contabilizat ca immobilizare necorporală, în baza PV de recepție nr. .X./27.12.2012, având ca nr. de inventar .X..

b) Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **48.000 lei** contestatara precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește Studiu privind evaluarea capacității de transport pe punctele de intrare/ieșire din SNT, având la bază un suport software dedicat calculelor pe rețele de conducte ale unui sistem de transport gaze naturale.

Contestatara precizează că prin intermediul Programului de Cercetare, activități de cercetare privind posibilitățile de determinare a parametrilor relevanți pentru operarea și funcționarea SNT în diferite situații, utilizând programul SIMONE, fapt pentru care a încheiat o serie de contracte de cercetare cu UPG Ploiești. Totodată, s-a urmărit și instruirea/perfecționarea personalului .X. în utilizarea programului SIMONE, pe baza transferului de cunoștințe conținute în lucrările de cercetare preconizate a se realiza.

Unul dintre contractele încheiate în acest scop a fost și contractul de servicii nr..X./14.11.2011, care avea ca obiect elaborarea următoarelor două lucrări de cercetare:

-Studiu privind evaluarea capacității de transport pe punctele de intrare și de ieșire din SNT, având la bază un suport software dedicat calculelor pe rețele de conducte ale unui sistem de transport gaze naturale

-Analiza capacității reale de transport a SNT ținând cont de configurația și starea tehnică actuală a conductelor componente precum și de condițiile concrete de exploatare, în vederea caracterizării conductelor din punct de vedere al parametrilor de lucru și a stării tehnice și a stabilirii strategiei de mentenanță și de reabilitare a sistemului.

Astfel, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au înțeles greșit caracterul livrabilelor predate, aferente contractului nr..X./14.11.2011, întrucât obiectul contractului îl reprezintă un studiu care nu putea fi realizat decât prin utilizarea unui soft.

Mai mult, calitatea acestor livrabile, de documentație, este probat de Avizul CTE nr.2/31.01.2012, conform căruia se avizează documentația

predată și nu se menționează nici un soft atașat acestei documentații (conform extrasului din Avizul CTE prezentat de contestatară în susținere).

Astfel, modelul SIMONE al SNT utilizat în prezent în cadrul .X. nu este o dezvoltare a modelului SIMONE al SNT utilizat de UPG Ploiești pentru realizarea studiului, fapt pentru care contestatară consideră că modul de înregistrare a studiului/ documentației rezultat/rezultată în baza Contractului de prestări servicii nr..X./14.11.2011 este corect și în conformitate cu Ordinul 3055/2009, art.73 (3).

### **Înlocuire părți componente ale mijloacelor fixe**

**a)** Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **604.816 lei** contestatară precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește Reparație instalație de filtrare gaze naturale la SRMP Titan București.

Contestatară menționează că prin înlocuirea instalației de separare – filtrare, vechi cu una nouă, SRM Titan s-au readus la caracteristicile și parametri tehnici inițiali, presiunea de intrare a gazelor P=40 bar și debitul volumetric maxim, Q= 300 000 mc/h, rămânând neschimbate.

**b)** Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **114.332 lei** contestatară precizează că a fost stabilit în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește Componente echipamente de foraj TDW.

Contestatară menționează:

- valoarea de .X. lei reprezintă contravaloarea pieselor de schimb utilizate în procesele tehnologice de reparație a mijloacelor fixe din dotarea Sucursalei Mediaș, respectiv robinete de comandă uzate fizic, din componența diferitelor echipamente pentru perforare sub presiune a conductelor, cu numerele de inventar 140518, 140509, 140510, 140517, 140512,

- fără operațiunile de perforare sub presiune nu pot fi executate în condiții de siguranță și într-o funcționare normală a acestora dacă robinetele de comandă nu sunt, la rîndul lor în perfecta stare de funcționare,

- prin înlocuirea acestor robinete nu s-au realizat lucrări de modernizare a utilajelor, pentru că nu s-au modificat parametri tehnologici de funcționare a acestora ci doar s-a urmărit și realizat readucerea echipamentelor la caracteristicile inițiale,

- un robinet sandwich nu este o componentă a instalației de perforare ci este un element al unui robinet temporar, robinet temporar care poate rămâne montat pe conductă în funcție de necesități (de la o săptămână la un an sau mai mult) fiind folosit fie în realizarea instalației by-pass care asigură funcționarea permanentă a curgerii gazelor naturale pe tot parcursul executării lucrărilor de mentenanță, fie ca un robinet care rămâne parte integrantă a conductei pe perioada de funcționare a conductei.

Astfel, contestatara precizează că încadrarea corectă a robinetelor sandwich este în categoria pieselor de schimb și nu în categoria componentelor instalației de perforare.

### **Recalibrare sisteme de măsurare existente în cadrul stației de măsurare Brazi**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **310.903 lei**, contestatara menționează că în baza contractului de prestări servicii nr. .X./16.08.2014 au fost contractate servicii de recalibrare a sistemelor de măsurare existente în cadrul stației de măsurare CCC Brazi, în valoare de .X. EUR. Societatea a înregistrat corect serviciile executate în baza facturii nr..X./03.04.2014 în categoria cheltuielilor cu reparațiile, motivat de următoarele considerente:

- stația de măsurare de la CCC Brazi era în funcțiune la data realizării recalibrării și efectuării cheltuielilor aferente, iar prin SRM erau vehiculate gaze naturale,
- ca urmare a serviciilor de recalibrare nu s-a obținut o acuratețe superioară a informațiilor, modelul echipamentului înainte de serviciile de recalibrare fiind același cu cel al echipamentului după recalibrare, caracteristicile tehnice fiind aceleași (în anexă sunt prezentate comparativ contoarele din stația de măsurare CCC Brazi livrate împreună cu stația de măsurare în anul 2010 și contoarele înlocuite în baza contractului de servicii de recalibrare nr..X./16.08.2012).

### **Getica, Realizarea studiului de fezabilitate aferent elaborării proiectului demonstrativ pentru captarea și stocarea carbonului în România,**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **.X. lei**, contestatara menționează că Getica a fost un proiect demonstrativ guvernamental, inițiat de MECMA și inclus, în mai 2010, în Programul National CCS de cercetare privind captarea și stocarea carbonului în România, aprobat de către SNTGN .X. S.A în cadrul Programului de cercetare științifică și Inovare tehnologică pe anul 2010.

Fiind un proiect demonstrativ, inclus într-un Program de cercetare și nu un proiect de investiții, contestatara precizează că este justificată înregistrarea din punct de vedere fiscal drept cheltuială deductibilă a acestuia, în conformitate cu Codul fiscal și nomele de aplicare ale acestuia, valabile pentru anii 2010-2011, precum și în conformitate cu art 73 (3) din OMFP 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare

Astfel, proiectul demonstrativ Getica, inclus în Programul de cercetare științifică al SNTGN .X. S.A, având ca obiect captarea și stocarea carbonului în România, îndeplinește toate condițiile pentru a fi considerat un proiect de cercetare științifică, ținând cont și de faptul ca activitatea

științifică privind captarea și stocarea carbonului a devenit un subiect de prioritate în cercetarea energetică, inclus în cadrul programelor pentru cercetare și dezvoltare tehnologică ale Uniunii Europene în anul 2011, când Comisia Europeană a adoptat Planul de măsuri energetice 2050 (Roadmap 2050), prin care erau analizate provocările pe care le prezentau obiectivele decarbonizării la nivel European.

În cadrul .X., toate acțiunile efectuate în legătură cu acest proiect demonstrativ au avut la baza aprobări și documente, după cum urmează:

- a) Ordinul ministrului nr. 1508/17.08.2010 privind elaborarea și promovarea aplicației „Proiect demonstrativ privind captarea și stocarea carbonului în România”, în care se stipulează participarea .X. la cofinanțarea studiului de fezabilitate pentru anii 2010, cu valoarea de 143.000 EUR (fără TVA) și 2011, cu valoarea de 127.000 EUR (fără TVA)
- b) Hotărârea CA nr.17/2010 prin care s-a aprobat modificarea Programului de cercetare științifică și Inovare tehnologică pentru anul 2010, prin introducerea temei de cercetare cu titlul „Proiect demonstrativ privind captarea și stocarea carbonului în România” și alocarea de către .X. a valorii de 143.000 EUR pentru cofinanțarea studiului de fezabilitate aferent temei de cercetare;
- c) Hotărârea CA nr. 18 /26.11.2010 prin care s-a aprobat alocarea sumelor bugetare pentru tema de cercetare pentru anul 2011, în valoare de 127.000 EUR, în baza aprobării bugetului de venituri și cheltuieli. Menționăm că, în conformitate cu Actul Constitutiv al .X., actualizat, valabil pentru perioada respectivă, CA avea aceste competențe de aprobare a finanțării, în temeiul art.20 lit”r), iar toate cheltuielile au fost angajate în baza acestei aprobări.
- d) Contractul de prestări servicii nr.6919/09.12.2010 încheiat între SNTGN .X. S.A în calitate de achizitor și Institutul de Studii și Proiectări Energetice (ISPE) S.A, în calitate de prestator, cu termen de predare 31.07.2011 care avea ca obiect următoarele:
  - Etapa I: Studiul de fezabilitate ( 34.3976 lei fără TVA) - Vol.I Proceduri de obținere avize, autorizații și acorduri pentru proiectele CCS în România; Vol. II- Scenarii de finanțare a proiectului demonstrativ CCS în România;
  - Etapa II: Studiul de fezabilitate- Elemente tehnice ( .X. lei fără TVA)
  - Etapa III: Studiu de fezabilitate - Forma finală supusă aprobării ( 546.061,90 lei fără TVA) și Elaborarea aplicației pentru obținerea de finanțare europeană prin mecanismul NER 300.

Contestatară menționează ca toate aceste etape ale contractului de prestări servicii au fost finalizate și recepționate, conform PV de predare primire a documentației, după cum urmează:

- PV de recepție/14.01.2011- pentru recepționarea lucrărilor de cercetare științifică executate în baza Contractului nr. 6919/2010, pentru Etapa I și Etapa II;
- Aviz CTE nr.12/14.01.2011 pentru serviciile aferente etapei I și a II-a ;
- PV de recepție/16.05.2011 al lucrărilor de cercetare științifică executate în baza Contractului 6919/2010, pentru Etapa III;
- Aviz CTE nr.48/30.05.2011 pentru documentația de cercetare aferentă Etapei a III- a contractului;
- PV de recepție din 16.06.2011 pentru etapa III- Elaborarea aplicației pentru obținerea de finanțare europeană prin mecanismul NER 300.

În contextul celor prezentate, contestatara consideră că înregistrarea acestor cheltuieli de cercetare drept cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, este justificată nu numai de prevederile Codului fiscal, dar și de faptul că ele sunt aferente unor prestări de servicii finalizate, recepționate, executate conform clauzelor contractuale. Mai mult, trebuie avut în vedere și faptul că aceste cheltuieli de cercetare au fost efectuate în legătură cu îndeplinirea politicii energetice strategice la nivel european, de reducere a emisiilor de carbon și captare a acestuia, că ele au fost angajate în baza aprobărilor mai sus menționate, efectuate în baza unui contract de prestări servicii, derulat cu respectarea clauzelor contractuale.

În ceea ce privește concluzia organelor de inspecție fiscală, respectiv abandonarea din motive subiective, care țin exclusiv de voința acționarului majoritar a unui proiect de investiții, este bazată strict pe interpretarea unui articol publicat pe un site, nefiind dovedită și profund eronată, în condițiile în care acționarul majoritar, prin reprezentanții în CA al .X. a votat în favoarea realizării studiului de fezabilitate aferent elaborării proiectului demonstrativ pentru captarea și stocarea carbonului în România, iar motivele pentru care Statul român ar fi susținut sau nu în competiția NER 300, sunt absolut independente și exterioare voinței .X. SA.

### **Imobilizări corporale primite cu titlu gratuit**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de .X. lei, contestatara precizează că în calitate sa de operator licențiat al SNT .X. SA are atribuții reglementate cu privire la racordarea la sistem a potențialilor solicitanți.

Conform art.25 și art.26 din Regulamentului privind accesul la Sistemul național de transport al gazelor naturale, a Regulamentului privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a Regulamentului privind accesul la conductele de alimentare din amonte, aprobat prin HG nr. 1043/2004, precum și în conformitate cu Ordinul nr.3.055/ 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, .X.

poate folosi sumele încasate din taxa de racordare numai pentru a finanța lucrări de racordare la SNT, chiar dacă nivelul taxei încasate depășește costul construcției obiectivului.

Contestatară prezintă următoarele argumente:

- este constituit la nivelul societății un cont bancar distinct care este folosit numai pentru a deconta lucrări de racordare la SNT,
- cazurile în care sumele încasate din taxa de racordare depășesc costul obiectivului sunt reduse iar aceste sume nu pot fi folosite de societate pentru a finanța alte lucrări, în afara celor aferente conectării la SNT.

În aceste condiții, deși societatea folosește sumele suplimentare încasate pentru a finanța lucrări de racordare la SNT care nu sunt acoperite de tarif de racordare, s-ar vedea pusă în situația de a înregistra surplusul de taxă ca venit, integral în momentul recepției, conform propunerii ANAF, dar în cazul în care cheltuiala este mai mare decât taxa de racordare, cheltuiala suplimentară nu poate fi înregistrată în luna punerii în funcțiune.

Mai mult, tratamentul contabil aplicat de .X. până în anul 2012 este cel reglementat prin art. 236, alin (1) din Ordinul 3055/2009 unde legiuitorul a stabilit ca subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze și nu limitate la nivelul cheltuielilor pe care urmează să le compenseze.

În concluzie, contestatară consideră corectă recunoașterea veniturilor din taxa de racordare în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor, venitul din taxa de racordare fiind determinat prin împărțirea integrală a taxei de racordare la durata de utilizare a activului construit. Societatea consideră că diferența dintre valoarea tarifului de racordare încasat (în anumite cazuri mai mare) și valoarea mijloacelor fixe rezultate nu trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în momentul recepționării mijloacelor fixe ci pe o bază sistematică, pe perioada de amortizare a mijloacelor fixe.

### **Lucrări de investiții – înregistrate pe conturile de cheltuieli ale societății,**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **113.864 lei**, contestatară menționează că cele 3 contracte încheiate de .X. SA cu SC SNIF Târgoviște, au avut ca obiect, elaborarea de studii geotehnice și studii hidrologice la traversări de ape cu conducte de transport gaze natural, la apărări de maluri și praguri de fund, care au fost necesare pentru întocmirea studiilor de fezabilitate la trei mari programe de investiții, respectiv „Dezvoltarea pe teritoriul României a sistemului național de transport gaze naturale pe coridorul Bulgaria-Romania-Ungaria-Austria”, “Dezvoltarea capacității de transport în vederea asigurării fluxului de gaze pe direcția România -

Moldova” și “Conducta de transport de transport gaze naturale Gherăiești Lețcani.”

În baza HG nr.28/2008 privind aprobarea conținutului-cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, și conform IAS 16, pct. 7, este posibilă capitalizarea cheltuielilor de proiectare începând cu faza de proiect tehnic și respectiv faza de detalii de execuție și nicidecum în faza de studiu de fezabilitate. În ceea ce privește argumentele organelor de inspecție fiscală, conform cărora .X. SA .X. a mai contractat și alte lucrări constând în Studii geotehnice și studii hidrologice la traversări de ape cu conducte de transport gaze naturale, la apărări de maluri și praguri de fund ce au fost înregistrate în conturi de investiții și nu pe seama cheltuielilor de exploatare, contestatara precizează că tipurile de cheltuieli privind Studiile sunt realizate atât ca parte a studiului de fezabilitate dar și în faza de proiect tehnic. Facturile nr.7448203/07.05.2014, nr.7448205/12.06.2014 și nr.7448220/20.08.2014 au fost înregistrate în contul de imobilizări corporale, fiind aferente etapei de proiectare a tronsoanelor Bacia-Hateg-Recas și Podisor-Corbu, fundamentate în Programul de Proiectare ca tronsoane independente, în timp ce studiul de fezabilitate este aferent conceptului de culoar BRUA, parte a coridorului sudic de transport a gazelor naturale, concept dezvoltat în vederea atragerii de finanțare europeană în baza Regulamentului UE 347/2013.

În concluzie, contestatara menționează că a evidențiat în contabilitate studiile geotehnice realizate, conform celor trei contracte, pe contul de cheltuieli, în mod corect întrucât aceste cheltuieli sunt aferente unor studii de fezabilitate referitoare la realizarea proiectelor de investiții menționate.

### **Contracte întreruptibile**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **.X. lei**, contestatara susține că aprecierile organelor de inspecție fiscală, conform cărora contractele de transport gaze naturale, pentru servicii întreruptibile, încheiate în anul gazier cuprins între 01.07.2010 – 30.06.2011 cu SC .X. SA și SC ELECTROCENTRALE BUCUREȘTI au fost încheiate cu încălcarea prevederilor art.8 din Procedura de evaluare a condițiilor necesare încheierii contractelor pentru prestarea serviciilor întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul Național de Transport, aprobată prin Decizia ANRE nr. 1137/04.05.2010 nu pot fi acceptate întrucât:

1. Aprecierea organelor de inspecție fiscală este eronată, întrucât, caracterul imperativ stabilit prin norma din art. 8 din Decizie, potrivit căreia constituie, în orice situație, motiv de refuz neîndeplinirea vreoa uneia dintre condițiile procedurale stabilite în conținutul deciziei, în special cele menționate în conținutul art.6 s-ar extinde

- si asupra caracterului supletiv permisiv al normelor din art. 43 alin. (2) din Codul rețelei este contrazisă de însuși modul de formulare a conținutului art. 8 și interpretarea gramaticală a normei.
2. Dacă s-ar accepta interpretarea dată de organele de inspecție fiscală normelor juridice incidente în prezenta speță, ne-am afla în situația unei modificări sau completări a conținutului Ordinului președintelui ANRE nr. 54/2007 privind aprobarea Codului rețelei pentru Sistemul național de transport al gazelor naturale, interpretare care nu poate fi acceptată întrucât încalcă prevederile legale referitoare la modificarea sau completarea actelor normative, stabilită prin Legea nr.24/2000, republicată, privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.
  3. Atât modificarea, completarea cât și instituirea unei norme derogatorii nu pot fi dispuse decât prin acte normative ulterioare de același nivel sau de nivel superior, conform art.58 alin.(3) din Legea nr.24/2000.
  4. Față de concluziile formulate de organele de inspecție fiscală cu privire la plata facturii, contestatara consideră ca nu s-au coroborat prevederile art.13 lit.a) din contractele de transport gaze naturale, referitoare la faptul ca perceperea unei cote a majorărilor de întârziere, calculată asupra valorii neachitate, egală cu nivelul majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu a 16-a zi calendaristică de la data emiterii facturii până la achitarea integrală a acesteia, inclusiv ziua plății, în cazul neîndeplinirii obligației de plată în termen de 15 zile calendaristice de la data scadenței. Astfel față de termenul scadent, utilizatorii rețelei mai beneficiau de un termen de gratie de 15 zile, termen care in mod nejustificat, nu a fost luat in considerare de organele de inspecție fiscală.
  5. Solicitarea serviciilor întreruptibile s-a realizat, conform prevederilor legale în vigoare, respectiv Regulamentul privind managementul congestiilor contractuale din SNT aprobat prin Decizia ANRGN nr.757/2005. Totodată, Codul rețelei pentru SNT, aprobat prin Ordinul nr.54/2007, reglementa procedura de precontractare a serviciilor de transport gaze naturale, inclusiv întreruptibile.
  6. Potrivit prevederilor art. 5 alin.(4) din Ordinul comun MEC, ANRGN, si ANRM nr. 102.136/ 5309/ 97/2006 privind valorificarea cantităților de gaze naturale pe piața internă și măsuri pentru întărirea disciplinei in sectorul gazelor naturale "Consumatorul eligibil care optează pentru statutul de consumator întreruptibil are obligația să încheie un contract pentru prestarea serviciilor



întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul național de transport.”

7. Articolul mai susmenționat a fost modificat și completat prin Ordinul ANRE nr.2210/2009, intrat în vigoare la data de 06.01.2010, astfel că noua reglementare stipula faptul ca ”Pentru acoperirea necesarului de consum, consumatorul întreruptibil are dreptul de a contracta gaze naturale din producția internă în limita permisă de capacitatea de transport rezervată în regim întreruptibil, precum și în limita cantităților transportate pe baza contractelor pentru prestarea serviciilor întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul național de transport.”
8. Calitatea de consumator eligibil a fost conferită .X. SA în acord cu prevederile art.3 pct.18 din Legea nr.351/2004 Legea gazelor, în vigoare la data încheierii contractelor, consumatorul eligibil reprezentând consumatorul care poate să aleagă furnizorul și care are acces la sistem în condițiile menționate de lege. Ordinul nr.102136/530/97/2006 și-a încetat aplicabilitatea la data de 23.0.2011 fiind abrogat de Ordinul nr.1284/2011.
9. HG nr.1523/2009 privind aprobarea Planului de acțiuni pentru situații de urgență pentru anul gazier 2009-2010. Și HG nr.1365/2010 privind aprobarea Planului de acțiuni pentru situații de urgență pentru anul gazier 2009-2010.

Pentru funcționarea în siguranță a SNT, în cele două hotărâri de guvern menționate mai sus era prevăzută în mod expres limitarea și/sau sistarea furnizării gazelor naturale la operatorii economici care au contracte cu clauze de întreruptibilitate (.X. este menționată în mod expres).

În concluzie, contestatara consideră că s-au interpretat greșit prevederile actelor normative menționate și s-au raportat în mod greșit la data încheierii contractului, la data întâlnirii cererii și a ofertei. Aceasta dată a fost în perioada de rezervare de capacitate și nu data efectivă a semnării contractului de transport gaze naturale.

### **Cheltuieli de publicitate**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **123.248 lei**, contestatara menționează următoarele:

a) În relația cu prestatorul de servicii .X. SA organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au prezentat la nici una din facturile emise documente justificative, respectiv devize, situații de lucrări, or lipsa documentelor este justificată de faptul că s-a încheiat un contract de consultanță, iar activitățile nu implică, în toate situațiile “producerea” unor înregistrări în formă materială, în condițiile în care multe dintre produsele realizate prin consultanță țin locul documentelor.

b) În relația cu SC .X. SRL referitor la achiziționarea a 300 bucăți albume color cu titlul “.X.– Magia Culorilor”și a 150 bucăți DVD cu titlul “.X. - Cetatea Luminii” prin SC .X. SRL, se precizează că aceste produse au fost distribuite cu ocazia întâlnirilor avute de reprezentanții .X. cu diferiți investitori, analiști și parteneri de afaceri, constituindu-se astfel ca produse de promovare a companiei în mediul în care își desfășoară activitatea, acestea având scopul de a promova imaginea .X..

c) În relația cu Fundația RODART, referitor la spectacolul de teatru pus în scenă de Fundația Rodart în luna decembrie 2011, spectacol inclus în campania CSR “Sărbători de suflet”, acesta a avut ca scop crearea unui cadru de cooperare între angajații societății și promovarea imaginii acesteia la nivel local prin popularizarea siglei .X. pe materialele spectacolului (invitație, afiș), precum și postarea pe scenă a două rollup-uri .X..

d) În relația cu prestatorul de servicii SC .X. SRL, se menționează că în lunile decembrie ale anilor 2011, 2012 respectiv noiembrie 2013, SNTGN .X. SA a încheiat contracte de parteneriat cu SC .X. SRL pentru organizarea concertelor susținute de orchestra Johann Strauss din Viena, pentru angajații companiei. Toate aceste spectacole, incluse în cadrul campaniei CSR “Sărbători de suflet” au avut ca scop, conform contractelor încheiate și a ofertelor depuse de organizator, promovarea imaginii companiei prin: apariția siglei .X. pe materialele spectacolului(invitație, afiș), postarea pe scenă a unui roll-up .X., spoturi TV la televiziunea națională, televiziuni locale și la ProTV, machete ziare (naționale și locale) s.a.

### **35 ani tranzit gaz în Balcani,**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **42.471 lei**, SNTGN .X. SA precizează că a organizat, în perioada 14 – 17 Octombrie 2009, la Constanța – locul de referință de unde s-a coordonat în permanență tranzitul gazelor naturale pe teritoriul României, evenimentul „.X. – 35 de ani de tranzit internațional de gaze naturale în România și Balcani“. Evenimentul s-a bucurat de o largă participare fiind prezenți miniștrii, secretari de stat, specialiști din industria gazieră din cadrul companiilor de resort, .X., .X., Distribuțiile de gaze naturale, cât și reprezentanți ai tuturor firmelor de construcții și instalații care, de-a lungul anilor, au executat, sau au contribuit, atât la realizarea sistemelor de tranzit cât și la mentenanța și modernizarea acestora. Evenimentul a fost onorat și de prezența reprezentanților companiilor de tranzit gaze naturale din Rusia, Ucraina, Moldova, Bulgaria, Turcia, Grecia și Macedonia.

Aniversarea a fost de asemenea evidențiată în mass-media locală, națională și internațională precum și prin lansarea unei emisiuni filatelice care, prin simbolurile selectate, a adus un omagiu realizării sistemelor de transport prin conductele de tranzit cât și activității de mentenanță a acestora, promovând astfel cu succes la promovarea imaginii companiei.

În concluzie, contestatara menționează că acțiunea și-a atins scopul de a promova imaginea companiei .X. în rândul publicului interesat, a partenerilor de afaceri, acționarilor, investitorilor actuali și potențiali, analiștilor financiari, etc.

### **Onorariu de succes Cabinet avocat Sîrbu Manuela,**

Referitor la impozitul pe profit în cuantum de **275 lei**, contestatara precizează că reprezintă onorariul de succes ce a fost acordat corect și justificat Cabinetului de avocatura “.X.” în București, pentru următoarele motive:

- .X. a formulat, în dosarul nr. .X./2009, cererea de chemare în garanție a Ministerului Economiei prin OPSPI, întrucât acesta din urmă a fost destinatarul sumelor reprezentând dividende pentru exercițiul financiar 2005, conform Hotararii Adunarii Generale a Acționarilor nr. 3/18.05. 2006.

- Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 677/15.02.2011, pronunțată în dosarul nr..X./2009 s-a admis și cererea de chemare în garanție formulată de .X. împotriva Ministerului Economiei prin Oficiul Participațiilor Statului și Privatizării în Industrie (OPSPI) iar instanța obliga pe aceasta să plătească reclamantei recurente – .X. SA, suma de .X.,90 lei reprezentând dividende aferente anului 2005, plus dobânda legală în cuantum de 2.325.926,90 lei datorată până la 23.03.2009 și în continuare până la plata efectivă a debitului.

- Decizia nr.677/2011 a stabilit definitiv și irevocabil ca Ministerul Economiei prin OPSPI trebuie să plătească Fondului Proprietatea SA sumele pretinse de aceasta prin acțiunea îndreptată împotriva .X..

Astfel, prin obținerea soluției de obligare la plata a Ministerului Economiei - OPSPI către Fondul Proprietatea SA a sumelor pretinse, .X. a fost scutită de plata către Fondul Proprietatea a sumelor de mai sus, astfel hotărârea dată de instanța de recurs a fost favorabilă .X. și a fost justificată încheierea Actului Adițional la Contractul de asistență juridică nr..X./15.05.2009 și plata onorariului de succes în sumă de .X. lei.

În susținerea punctului de vedere, contestatara anexează Decizia nr.677/15.02.2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție Secția Comercială în Dosar nr. .X./2009.

### **Cheltuieli de protocol, respectiv cheltuielile privitoare la „centenar gaz”, „ziua gazistului” și cheltuiala pentru realizarea albumului foto cu orașul Mediaș.**

Contestata menționează că organizarea, împreună cu .X. SA a evenimentului aniversar ”100 ani de istorie a gazului Românesc” a avut loc în perioada 23.04.2009- 25.04.2009 iar la acesta au participat reprezentanți ai conducerii statului și guvernului României, conducerea Ministerului Economiei precum și ai unor multiple instituții și autorități naționale și/sau teritoriale, firme colaboratoare din țară și străinătate, pensionari și specialiști

din industria gazieră ( conform documentului ” Listă invitați din partea .X. la Evenimentul „.X. 100 ani”), iar sumele evidențiate în tabelul general, în valoare de .X. lei, cât și cheltuielile efectuate de ziua gazistului sunt cheltuieli de protocol, deoarece la aceste întâlniri au participat parteneri de afaceri ai companiei, clienți și potențiali furnizori iar ele nu au avut rolul de a promova imaginea companiei.

În ceea ce privește achiziționarea unor albume foto, de prezentare a orașului Mediaș și înregistrarea lor ca și cheltuieli de protocol, contestatara precizează că acest lucru s-a făcut având în vedere faptul ca aceste produse au fost distribuite cu ocazia întâlnirilor avute de reprezentanții .X. cu diferiți investitori, analiști și parteneri contractuali.

### **Sponsorizare Gala Bute, inclusiv impozitul pe profit, de plată, de .X. lei.**

Contestatara prezintă situația în urma căreia s-a încheiat Contractul de sponsorizare nr.16/10.06.2011 între .X. și Federația Română de Box, aceasta din urmă, în calitate de beneficiar al sponsorizării a primit suma de 50.000 de euro, respectiv:

- anterior acordării sponsorizării, beneficiarei i s-a solicitat prezentarea de documente justificative, respectiv a faptului că se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, modificată și completată. În acest sens au fost depuse: Sentința civilă nr.35/F pronunțată de Tribunalul București – Secția a IV-a civilă, în dos. nr. 52/F/2001 la data de 27.10.2001, precum și Statutul Federației de Box, Regulamentul de Organizare și Funcționare al Federației Române de Box, documente din care a reieșit, fără echivoc, faptul că Federația s-a încadrat în prevederile Legii nr.32/1994.

- prin adresa nr.18555/19.07.2011 .X. a solicitat Federației depunerea documentelor justificative cu privire la utilizarea sumei acordate de .X. în conformitate cu obiectul contractului, Federația transmițând o serie de facturi care atestau faptul că sumele acordate au fost utilizate în baza contractului de sponsorizare.

- cu privire la evenimentul ”Gala Bute”, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DNA - Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție, a deschis un dosar penal aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, dosar în care .X. s-a constituit parte civilă cu suma acordată cu titlul de sponsorizare.

Astfel, contestatara consideră conduita organelor de inspecție fiscală, respectiv aceea de a se antepronunța cu privire la ”*încălcarea, fără voie, de către reprezentanții SNTGN .X. SA a prevederilor art.1 din legea nr.32/1994*”, total eronată în raport cu faptul că dosarul penal se află pe rolul instanțelor nefiind pronunțată o sentință definitivă.

Mai mult, în cuprinsul legii penale și a legislației aferente, lipsa vinovăției înlătură caracterul penal al faptei, astfel că .X. nu a "încălcat" nicio lege la momentul acordării sponsorizării și nici ulterior, iar prin constituirea ca parte civilă în dosarul penal, .X. nu a acceptat faptul că a încălcat legea ci a uzat de dreptul de a-si recupera sumele de bani acordate cu titlu de sponsorizare.

În concluzie, contractul de sponsorizare nu a fost încheiat cu încălcarea legii, măsurile impuse de organele de inspecție fiscală neavând susținere legală.

## **B. ASPECTE PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, în sumă de **1.625.431 lei**, contestatara își menține argumentele invocate la capitolul impozit pe profit, cu precizarea că argumentele SNTGN .X. SA, la fiecare dintre punctele de mai jos, sunt aceleași cu cele care au fost prezentate, pentru aceeași tema(subiect) în prima parte a contestației.

De asemenea, contestatara menționează că din analiza prevederile pct.45 alin.(6) și (7) din Normele metodologice de aplicare a art.145 din Codul fiscal, reiese că în cazul imobilizărilor în curs de execuție, care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, acestea fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95, Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV.

Totodată, dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.

În concluzie, contestatara precizează că în măsura în care nefinalizarea investiției nu depinde de voința companiei, aceasta își păstrează dreptul de deducere TVA iar circumstanțele care au determinat decizia de abandonare a executării lucrărilor de investiții nu depind de voința .X., motivul abandonării fiind refuzul proprietarilor de a permite accesul în teren a constructorului, din diverse motive, în special datorită

restricțiilor care apar odată cu montarea conductei pe terenul proprietarilor (referat .X./30.06.2014).

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.03.2016, constatându-se următoarele deficiențe care au fost contestate:**

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**Deficiențe privind activitatea de reparatii la:**

*a) lucrari hidrotehnice, efectuate in vederea protejarii conductelor magistrale de transport gaze naturale aflate in apropierea cursurilor de apa;*

*b) schimbarea unor solutii tehnice la traversarea cu conducte de transport gaze naturale a unor cursuri de apa;*

*c) construirea unor gari de godevil;*

*d) construirea sau reabilitarea unor statii de protectie catodica;(...)*

*f) continuarea lucrarilor care sa permita conectarea la SNT gaze naturale a conductei Frasin-Campulung, în condițiile în care aceste lucrări au contribuit integral sau partial, la crearea unor active/bunuri care indeplinesc conditiile pentru a fi recunoscute ca imobilizari corporale (mijloace fixe) asa cum sunt definite la art.7 pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conditii prevazute de pct.92 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv standardul international de contabilitate IAS 16 destinat imobilizarilor corporale (pentru perioada aplicarii IFRS), aspect susținut și prin Nota incheiata în urma discutiilor dintre persoanele care conduc departamentele direct implicate in propunerea, efectuarea, urmarirea si clasificarea diverselor tipuri de lucrari (Consiliul tehnico - economic), discutii care au avut loc in data de 07.10.2013.*

Astfel, potrivit art.24 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit că aceste lucrari au fost in mod eronat considerate si contabilizate ca si lucrari de reparatii, în condițiile în care acestea sunt imobilizari corporale nou construite.

*h) modernizare si reabilitare cladiri;*

Organele de inspecție fiscală au constatat în urma analizarii devizelor detaliate întocmite pentru fiecare lucrare din devizul centralizator care însoțeste facturile și contractele în baza carora s-au realizat lucrarile din aceasta categorie în perioada 2009 – 2012, că integral sau o parte, in unele

cazuri, din operatiunile efectuate in cadrul lucrarilor au fost considerate de catre societate, eronat, ca fiind de natura reparatiilor.

Avand în vedere prevederile pct.107 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, standardul international de contabilitate IAS 16 destinat imobilizarilor corporale (pentru perioada aplicarii IFRS) pct.23 si 24, pct. III alin. (2) din Catalogul privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, aprobate prin HG nr.2139/2004, organele de inspectie fiscală au constatat ca au fost in mod eronat considerate si contabilizate ca si lucrari de reparatii, in condițiile în care aceste lucrări au mărit valoarea contabila a activului, potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea sunt incidente și prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.1) și alin.3) lit.i, art.24 alin.3) lit.a si lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

### **Conversie cheltuieli de dezvoltare in imobilizari necorporale**

a) cheltuielile cu serviciile executate de terti în suma de .X. lei reprezentând "*conceptia, executia si testarea modelului experimental al unui dispozitiv mecatronic inteligent pentru prescrierea automata a presiunii de referinta a reguletoarelor de presiune*" în baza facturii nr..X./20.12.2010 emisa de catre Institutul National de Cercetare Dezvoltare pentru Mecatronica si Tehnica Masurarii, conform contractului nr. .X./20.07.2010, și

b) cheltuielile cu studii si cercetarii în suma de .X. lei reprezentând "*studiu privind evaluarea capacitatii de transport pe punctele de intrare si iesire din SNT*", având la baza un suport software dedicat calculelor pe retele de conducte ale unui sistem de transport gaze naturale, în baza facturii .X. din 09.01.2012 emisa de catre .X. SRL, conform contractului nr..X. din 14.11.2011

Având în vedere aceste constatări, organele de inspectie fiscală au constatat că:

- acestea reprezinta cheltuieli de dezvoltare care potrivit prevederilor pct.74 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se cuprind in cadrul imobilizărilor necorporale asa cum sunt ele definite la pct.72 din acelasi ordin.

- cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz, potrivit prevederilor art. 24 alin (10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, sunt incidente prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

### **Înlocuire parti componente ale mijloacelor fixe**

Organele de inspecție fiscală au identificat 2 lucrari in care s-a constatat ca societatea a inregistrat in regim de deductibilitate cheltuieli reprezentând contravaloarea unor parti componente a unor instalatii si anume:

- reparatia Instalatie de separare filtrare gaze naturale la SRMP Titan Bucuresti, a carei valoare este de .X. lei;
- componente echipamente de foraj TDW in trimestrul I 2014 in valoare de .X. lei.

Având in vedere prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.3 lit.i, art.24 alin.15<sup>1</sup> si alin.15<sup>2</sup> Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu avea dreptul sa considere deductibile cheltuielile cu partile componente înlocuite pentru cele doua situatii identificate, urmând ca aceste cheltuieli sa fie recuperate in mod treptat pe durata de amortizare ramasa a mijloacelor fixe .

### **Recalibrare sisteme de masurare existente in cadrul Statiei de masurare CCC Brazi**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului de prestari servicii nr..X./16.08.2012 societatea a beneficiat de servicii de recalibrare a sistemelor de masurare existente in cadrul statiei de masurare CCC Brazi de la RMG .X. GMBH Germania in valoare de .X. euro, fara TVA care potrivit documentelor prezentate constau in inlocuirea modulului de masurare distrus în urma inundatiei produse in timpul unei actiuni de curatare a conductelor. Potrivit contractului prestatorul a realizat serviciile solicitate si a emis factura nr..X./03.04.2014 in valoare de .X. euro.

Societatea SNTGN .X. SA a inregistrat in luna aprilie 2014, in contul 61112 contravaloarea serviciilor de care a beneficiat in suma de .X. lei (curs euro .X. lei) .

Având in vedere prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.3 lit.i, art.24 alin.15<sup>1</sup> si alin.15<sup>2</sup> Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu avea dreptul sa considere deductibile cheltuielile cu partile componente înlocuite pentru



cele doua situatii identificate, urmând ca aceste cheltuieli sa fie recuperate in mod treptat pe durata de amortizare ramasa a mijloacelor fixe.

## **GETICA**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat deductibila cheltuiala cu serviciile prestate de .X. SA in suma totala de .X. lei reprezentand "*Realizarea studiului de fezabilitate aferent elaborarii proiectului demonstrativ pentru captarea si stocarea carbonului in Romania*", servicii prestate in baza contractului nr..X., si avand drept de deducere TVA in suma de .X. lei, astfel :

- in luna decembrie 2010, suma de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, provenita din factura nr..X./31.12.2010 reprezentand :

- Procedura de obtinere avize, autorizatii si acorduri pentru proiectele CCS in Romania;

- Scenarii de finatare a Proiectului demonstrativ CCS in Romania;

- in luna decembrie 2010, suma de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, provenita din factura nr..X./31.12.2010 reprezentand studiu de fezabilitate - elemente tehnice;

- in luna august 2011, suma de .X. lei cu TVA aferenta de .X. lei, provenita din factura nr..X./12.08.2011 reprezentand elaborarea aplicatiei pentru obtinerea de finantare europeana prin mecanismul NER 300;

- in luna august 2011, suma de .X. lei cu TVA in suma de 131.055 lei, provenita din factura nr..X./12.08.2011 reprezentand Studiu de fezabilitate conform HG nr.28/2008 si Ordinul MDLPL nr. 863/2008, Proiectul Getica CCS este unul guvernamental, coordonat de ministerul Economiei si sustinut de Global CCS Institute Australia.

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie, concluzia organelor de inspectie fiscala a fost ca motivele abandonarii acestui proiect sunt exclusiv de natura subiectiva, acestea fiind apanajul politicii promovate de actionarul principal respectiv Statul Roman prin M.E.C.M.A.

De asemenea, abandonarea din motive subiective care tin exclusiv de vointa actionarului majoritar a unui proiect de investitii, calificat in urma unei evaluari tehnice si financiare efectuata de Banca Europeana de Investitii, pentru care au fost angajate o serie de costuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma totala de .X. lei reprezentand serviciile prestate de .X. SA, considerata cheltuiala deductibila de catre societate la perioade fiscale trim.IV 2010 respectiv trim.III 2011, nu poate fi considerata deductibila, intrucât scopul efectuării acestor cheltuieli, respectiv acela de a realiza venituri, care ar permite potrivit prevederilor art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este imposibil de realizat in aceste conditii.

Totodata, abandonarea din motive subiective care tin exclusiv de vointa actionarului majoritar a unui proiect de investitii, calificat in urma unei

evaluări tehnice și financiare efectuată de Banca Europeană de Investiții, pentru care au fost angajate o serie de costuri care au generat TVA deductibilă, echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma totală de .X. lei reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de .X. SA, considerată deductibilă de către societate, nu poate fi admisă întrucât destinația acestor servicii achiziționate, respectiv acela de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile care ar permite, potrivit prevederilor art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deductibilitatea acestora, este imposibil de realizat în aceste condiții, aspect susținut și de jurisprudența internă și internațională prezentată în cadrul raportului de inspecție fiscală.

### **IMOBILIZARILE CORPORALE PRIMITE CU TITLUL GRATUIT**

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA .X. a primit de la clienții săi active, sub formă de numerar care a avut ca destinație achiziția sau construirea de imobilizări corporale, pentru a-i conecta la rețeaua de gaze, sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii, active care la rândul lor au intrat în patrimonial SNTGN .X. SA .X. ca mijloace fixe amortizabile cu titlul gratuit.

Totodată, s-a constatat că din totalul contractelor încheiate, au existat și cazuri în care valoarea sumelor primite care au avut ca destinație achiziția sau construirea de imobilizări corporale au fost mai mari decât valoarea imobilizărilor corporale rezultate.

Astfel în perioada 2009 – 2012, ținându-se cont de faptul că s-au luat în calcul acele diferențe ce au depășit valoarea de 50.000 lei, au rezultat un număr de zece contracte ce se află în această situație și pentru care .X. SA a încasat tarifele de racordare de la clienții săi, în suma totală de .X. lei, cu scopul de a se realiza obiectivele de investiții cuprinse în contractele încheiate cu aceștia. La finalizarea investițiilor au rezultat mijloace fixe amortizabile, care au fost transferate cu titlul gratuit și care au intrat în patrimoniul .X. SA, valoarea acestora fiind în suma totală de .X. lei. Ținându-se cont pe fiecare contract în parte, de faptul că, valoarea tarifului de racordare încasat este mai mare decât valoarea mijloacelor fixe rezultate, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența în suma de .X. lei reprezintă venituri primite cu titlul gratuit și care trebuiau înregistrate în contul de profit și pierdere în momentul recepționării mijloacelor fixe respective.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA prin modul de înregistrare a cheltuielilor cu amortizarea și a veniturilor privind subvențiile pentru investiții, recunoaște faptul că această diferență trebuie înregistrată în veniturile din exploatare pentru fiecare contract în parte, însă în ceea ce privește perioada fiscală la care trebuiau efectuate sunt diferențe, astfel:

- Pentru perioada 01.01.2010 – 31.03.2012 perioada in care s-au finalizat investitiile respective, iar mijloacele fixe au fost trecute in patrimonial .X. SA cu titlul gratuit, societatii îi erau aplicabile pct.8.8 Subventii al art.234 alin.(3), art.236 alin.(1) și pct.259 alin.1-3 din Reglementarile contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr.3055/2009.

Astfel, organele de inspectie fiscala considera ca din valoarea incasata de la clientii, ca tarif de racordare si care este in suma de .X. lei, subventiile pentru investitii – reprezinta numai valoarea mijloacelor fixe amortizabile primite cu titlul gratuit in patrimonial SNTGN .X. SA, si care este in suma de .X. lei, deoarece aceasta subventie compenseaza in proportie de 100% cheltuielile aferente, fiind aplicabile prevederile art.237 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009.

In ceea ce priveste diferenta de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit că aceasta nu compenseaza o cheltuiala aferenta, fiind data cu titlul gatuit la .X. SA, iar societatea verificata avea obligatia sa o declare la veniturile din exploatare, la datele la care au fost receptionate mijloacele fixe respective si care au fost inregistrate in evidenta contabila, iar stabilirea valorii venitului din exploatare care nu a fost inregistrat in contul de profit si pierderi, s-a facut in baza art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

- Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014 organele de inspectie fiscala au constatat că a fost cuprinsa in veniturile din exploatare, suma de .X. lei, ramanand diferenta in suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezentand venituri din exploatare care nu au fost inregistrate in contul de profit si pierderi in perioada verificata, fiind de fapt diferenta stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala.

Astfel, suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezintă venituri din exploatare care nu au fost inregistrate in contul de profit si pierderi in perioada verificata, cu efect in diminuarea nejustificata a obligatiilor de plata la bugetul statului cu suma de .X. lei (.X. \* 16%) reprezentând impozit pe profit.

Totodata sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

## **LUCRARI DE INVESTITII – INREGISTRATE PE COSTURILE SOCIETATII**

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea .X. SA a incheiat contracte cu diversi prestatori, in vederea derularii mai multor lucrari, necesare realizarii programelor de investitii, respectiv *“Dezvoltarea pe teritoriul Romaniei a sistemului national de transport gaze naturale pe*

*coridorul Bulgaria – Romania – Ungaria - Austria”, “Dezvoltarea capacitatii de transport in vederea asigurarii fluxului de gaze pe directia Romania - Republica Moldova” si “Conducta de transport gaze naturale .X.”.*

In urma verificarilor efectuate prin sondaj s-a constatat faptul ca lucrarile receptionate de catre .X. SA (servicii de proiectare; servicii de evaluare a terenurilor; studii hidrologice si geotehnice; etc) in marea lor majoritate au fost inregistrate in contul de investitii - ct 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie*” dar au existat si cazuri in care unele lucrari de investitii au fost inregistrate de catre societatea verificata pe seama cheltuielilor din exploatare, respectiv pentru 3 contracte.

În ceea ce priveste cele trei programe de investitii societatea .X. SA a mai contractat si alte lucrari constand in “*Studii geotehnice si studii hidrologice la traversari de ape cu conducte de transport gaze naturale, la aparari de maluri si praguri de fund*” ce au fost inregistrate in conturile de investitii (cont 231 “*Imobilizari corporale in curs*”) si nu ca și cheltuieli din exploatare.

Astfel, pentru aceleasi tipuri de lucrari efectuate in perioada verificata, tratamentul fiscal aplicat de catre .X. SA, este diferit, incalcandu-se astfel Principiul permanentei metodelor din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, principiul care este prevazut si in IAS.1 “*Prezentarea situatiilor financiare*” unde se prevede mentinerea modului de prezentare si de clasificare a elementelor în situatiile financiare de la o perioadă de gestiune la alta.

In baza art.1 din OMFP nr.881/2012 si OMFP nr.1286/2012 societatea .X. SA , aplica Standardele Internationale de Raportare Financiara (IFRS) la intocmirea situatiilor financiare anuale individuale, incepand cu anul 2012.

Astfel, in ceea ce priveste lucrarile receptionate, acestea reprezinta costuri contractuale, iar suma de 711.650 lei reprezentand c/v contractelor mentionate mai sus (Contractul .X./03.10.2014; Contractul .X./19.11.2014 si Contractul .X./23.10.2014 – incheiate cu SC .X. SA .X.) reprezentand lucrari in curs de executie, trebuiau inregistrate in contul 231 “*Imobilizari corporale in curs*” si nu ca și cheltuieli din exploatare, avand ca efect diminuarea nejustificata a profitului impozabil cu consecinta nedeclararii si nevirarii la bugetul statului a impozitului pe profit in suma de 113.864 lei.

Totodată sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar consecinta fiscala o reprezinta diminuarea nejustificata a profitului impozabil cu suma de 711.650 lei, respectiv nedeclararea si nevirarea impozitului pe profit in suma de 113.864 lei efectul fiscal fiind diminuarea nejustificata a obligatiilor de plata la bugetul statului.

## CONTRACTE INTRERUPTIBILE

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul gazier cuprins între 01.07.2010 - 30.06.2011 .X. SA in calitate de "operator al sistemului de transport" (OST) a încheiat :

- cu .X. SA - .X. în calitate de utilizator al Sistemului National de Transport si beneficiar al serviciilor de transport denumita în continuare utilizator al rețelei (UR), Contractul de transport gaze naturale (pentru servicii intreruptibile) nr.2i din 29.06.2010, semnat de parti in 21.07.2010 ;

- cu .X. SA - RO .X. în calitate de utilizator al Sistemului National de Transport si beneficiar al serviciilor de transport denumita în continuare utilizator al rețelei (UR), Contractul de transport gaze naturale (pentru servicii intreruptibile) nr.3i din 29.06.2010, semnat de parti în 15.07.2010;

Potrivit prevederilor art.8 alin.(1) din ambele contracte mentionate mai sus, UR va plati OST contravaloarea serviciilor de transport prestate, calculata in baza tarifului pentru servicii întreruptibile de transport, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010, dupa cum urmeaza :

- componenta pentru rezervarea capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare 0,17 lei,

- componenta volumetrica pentru fiecare MWh transportat - 7,50 lei.

Pentru UR care se declara intreruptibili, tariful pentru componenta de rezervarea a capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010, a fost pentru anul gazier 2010 - 2011 de 0,17 lei fata de 0,22 lei pentru fiecare MWh si ora de rezervare, tarif prevazut pentru UR care nu se declara întreruptibili.

In urma analizarii documentelor prevazute de reglementarile specifice din domeniul energiei, organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste contracte au fost incheiate cu incalcarea prevederilor art.8 din Procedura de evaluare a conditiilor necesare încheierii contractelor pentru prestarea serviciilor întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul national de transport aprobata prin Decizia ANRE 1137 din mai 2010, in sensul ca nu a fost respectata conditia impusa de art.43 alin.(2) lit.g) din Ordinul presedintelui ANRE nr.54/2007, cu modificările si completările ulterioare.

Neîndeplinirea acestei conditii, s-a constatat în urma verificarii respectarii de catre aceste doua societati a termenului de plata, stipulat in contractele anterioare la art.8 alin.(6).

Astfel, societatea a diminuat in mod eronat profitul impozabil pentru trimestrele III si IV 2010 si trim I si II 2011 cu suma totala de .X. lei care reprezinta diferenta de tarif pentru componenta "*rezervare de capacitate*", în condițiile în care clientii nu erau în masura sa beneficieze de tariful (mai mic) pentru componenta de rezervarea a capacitatii in sistemul de transport

al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010 pentru UR intreruptibili, intrucât aceste doua contracte au fost incheiate cu incalcarea prevederilor art.8 din Procedura de evaluare a conditiilor necesare încheierii contractelor pentru prestarea serviciilor întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul national de transport aprobata prin Decizia ANRE 1137 din mai 2010.

Totodată sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.258 alin.1 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar consecita fiscala a acordarii tarifului (mai mic) pentru componenta de rezervarea a capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010 pentru UR intreruptibili, este reducerea profitului avind drept efect fiscal nedeclararea si nevirarea la scadenta indicata de art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a obligatiei datorate reprezentind impozit pe profit in suma de .X. lei.

De asemenea, întrucât s-a diminuat in mod eronat baza de impozitare pentru lunile iulie - decembrie 2010 si ianuarie - iunie 2011 cu suma totala de .X. lei, organele de inspectie fiscală au constatat și că s-a uzat in mod eronat de prevederile art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar consecita fiscala a acordarii tarifului redus pentru componenta "*rezervare de capacitate*", in conditiile in care clientii respectivi nu indeplineau conditiile legale de acordare, este reducerea bazei de impozitare a TVA avind drept efect fiscal nedeclararea si nevirarea la scadenta indicata de art.156 din același act normativ, a obligatiei datorate reprezentind TVA in suma totala de .X. lei.

### **PUBLICITATE**

Organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009 – 31.12.2014 .X. SA a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând contravaloare servicii de reclama si publicitate efectuate de catre diverse societati comerciale, respectiv:

a) In relatia cu prestatorul de servicii .X. SA a fost încheiat acordul cadru si contracte subsecvente în baza cărora se factureaza lunar servicii de consultanta in suma de .X. lei (baza de impozitare) cu TVA în sumă de 6.156 lei, fara însă a prezenta pentru facturile reprezentând consultanță, documente justificative (devize,situatii de lucrari) privind serviciile efectiv prestate.

Astfel, in perioada ianuarie 2009 - iunie 2010 sunt înregistrate cheltuieli deductibile reprezentind consultanta in suma totala de .X. lei :

-2009 suma de .X. lei

-2010 suma de .X. lei.

În urma analizării documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli care se referă la serviciile de consultanță nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță trebuie prestate efectiv și să fie justificate prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

Totodată sunt incidente prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.4 lit.f și lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

b) În luna decembrie 2013 s-au înregistrat cheltuieli deductibile de publicitate în suma de .X. lei potrivit facturii nr.6/19.12.2013 emisă de .X. SRL prin care se achiziționează 300 bucăți albume color cu titlul ".X. -Magia Culoarelor" respectiv 150 bucăți DVD cu titlul ".X. -Cetatea Luminii".

În urma analizării conținutului albumului și vizualizării conținutului audio-video a DVD, organele de inspecție fiscală nu au identificat elemente care să justifice încadrarea acestora la cheltuieli de publicitate având în vedere că aceste produse conțin doar imaginea clădirii companiei iar pe coperta finală a albumului este înscris textul :"*tipărirea a a fost realizată cu sprijinul SNTGN .X. SA*", fapt pentru care aceste cheltuieli nu pot fi încadrate ca și cheltuieli de publicitate.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în suma .X. lei nu este deductibilă întrucât serviciul nu a fost efectiv prestat în beneficiul societății.

c) În luna noiembrie 2011 s-au înregistrat cheltuieli de publicitate în suma de .X. lei, potrivit facturii nr.09/21.11.2011 emisă de .X. reprezentând "Spectacol teatru <Nu-i rau> pe data de 12.12.2011, cf. Contractului de Parteneriat .X./11.10.2011" în condițiile în care :

- în propunerea de organizare a spectacolului de teatru (în care este indicată inclusiv suma de .X.) transmisă de RODART către conducerea .X. SA, este comunicată destinația viitoare a sumei care urmează a fi primită în cazul unui răspuns favorabil, respectiv: plata actorilor din trupă și ajutorarea actorilor vârstnici;
- în contractul nr..X./11.10.2011 nu există nicio prevedere referitoare la efectuarea de servicii de publicitate în cadrul evenimentului;
- acțiunile artistice nu promovează societatea .X. SA;
- până la data încheierii acțiunii de inspecție fiscală nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului de publicitate.

d) In luna noiembrie 2011 s-au înregistrat cheltuieli de publicitate in suma de .X. lei potrivit facturii nr..X./21.10.2011 emisa de .X. SRL reprezentând "*C/V servicii de parteneriat conform Contract de Parteneriat nr..X./17.10.2011*" în conditiile in care pana la data incheierii actiunii de inspectie fiscala nu au fost prezentate documente (pe orice tip de suport) din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciului de publicitate.

In luna decembrie 2012, respectiv noiembrie 2013 s-au înregistrat cheltuieli de publicitate in suma de .X. lei, potrivit facturii nr..X./05.12.2012, respectiv suma de .X. lei potrivit facturii nr..X./05.11.2013, emise de SC .X. SRL reprezentând "*Eveniment aniversar JOHAN STRAUSS*" în conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au identificat elemente care sa justifice incadrarea acestora la cheltuieli de publicitate.

Având in vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu serviciile de publicitate in suma totala de 192.500 lei (.X.+X.\*3) generate de contractele nr..X./11.10.2011, nr..X./17.10.2011, nr..X./29.11.2012 si nr..X./28.10.2013 nu sunt deductibile, întrucât serviciul nu a fost efectiv prestat in beneficiul societatii.

In materia taxei pe valoarea adaugata, sunt incidente prevederile art.145 alin.1 si alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri este conditionat de destinatia bunurilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si sa fie justificate cu documente justificative care sa contina elementele minime obligatorii prevazute expres la art.155 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit diminuarea TVA deductibila, respectiv majorarea TVA de plata cu suma de .X. lei, defalcata pe fiecare perioada fiscala.

### **35 ani tranzit gaz in Balcani**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de .X. lei este cheltuială nedeductibila, întrucât:

a) suma de .X. lei din factura nr..X./27.10.2009 emisa de .X. SRL a fost considerata eronat cheltuiala de reclama si publicitate, aceasta reprezentând:

- servicii de organizare eveniment aniversar 35 de ani tranzit .X. lei;
- servicii organizare eveniment aniversar pentru salariatii .X. lei;

b) suma de .X. lei provenita din factura nr.7/31.07.2009 emisa de .X. SRL a fost considerata eronat cheltuiala de reclama si publicitate, aceasta reprezentind in fapt c/v unor vinuri de vinoteca;



- c) suma de 33.184 lei reprezentând "*cheltuieli cu materiale nestocate*"- albume aniversare facturate de .X. SRL,  
- suma de .X. lei respectiv .X. SRL,  
- suma de .X. lei a fost considerate eronat cheltuiala deductibila, societatea nejustificând contributia acestora directa sau indirecta la obtinerea de venituri impozabile;
- d) suma totala de .X. lei contabilizata ca si cheltuiala de protocol reprezentând mese servite restaurant si alte servicii protocol legate de eveniment a fost considerata in mod eronat deductibila intrucât societatea nu justifică ca acestea au fost acordate partenerilor de afaceri si au fost efectuate in scopul afacerii;
- e) suma de .X. lei reprezentând servicii de cazare si alte servicii hoteliere (ct.625.01 si ct.628.99) facturate cu acest prilej de .X. SRL, .X. SRL si .X. SRL a fost considerata in mod eronat deductibila intrucât societatea nu justifică cu documente justificative cine sunt beneficiarii serviciilor de cazare si hoteliere.

Avand in vedere prevederile art.11 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile in suma totala de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibila intrucât nu au fost destinate direct sau indirect realizarii de venituri impozabile.

In ce priveste stabilirea profitului impozabil si a impozitului pe profit sint incidente prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.13, pct.39 și pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2003 iar consecinta fiscala este diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei si implicit a diminuarii impozitului pe profit datorat bugetului de stat cu suma de 42.471 lei.

### **Onorariu succes**

Organele de inspectie fiscala au constatat că în luna aprilie 2011 au fost înregistrate cheltuieli deductibile reprezentind c/v onorariu de succes pentru Dosarul nr..X./2009 în baza facturii nr..X./04.04.2011 emisa de catre Cabinet avocat ".X." CIF .X. conform actului aditional nr.206/29.03.2011 la contractul de asistenta juridica nr..X./05.05.2009.

Potrivit actul aditional inregistrat la SNTG .X. SRL sub nr.206 din 29.03.2011 onorariul de succes convenit intre parti pentru Dosarul nr..X./2009 este de .X. lei cu TVA aferentă de .X. lei si reprezinta un procent de 2% din valoarea litigiului (11.960.920 lei).

Întrucât, Decizia definitiva si irevocabila a fost pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei -Sectia Comerciala in sedinta publica din 15.02.2011 prin care se admite recursul declarat de reclamanta Fondul Proprietatea SA Bucuresti împotriva deciziei nr..X. din 9 aprilie 2010

pronuntata de Curtea de Apel .X. – Sectia Comerciala pe care o modifica si în consecinta:

- admite apelul declarat de reclamanta Fondul Proprietatea SA Bucuresti si obliga pârâta SNTGN .X. SA la plata catre reclamanta a sumei de .X.,09 lei reprezentând valoarea dividendelor cuvenite,aferente anului 2005 si a sumei de 2.325.926,93 lei reprezentând dobânda legala comerciala aferenta dividendelor neachitate acumulate pâna la data de 23 martie 2009

- respinge ca nefondat recursul declarat de pârâta SNTGN .X. SA împotriva deciziei nr. .X. din 9 aprilie 2010 pronuntata de Curtea de Apel .X. – Sectia Comerciala

- admite cererea de chemare în garantie formulata de pârâta SNTGN .X. SA si obliga chemata în garantie Ministerul Economiei prin Oficiul Participatiilor Statului si Privatizarii în Industrie Bucuresti sa plateasca reclamantei sumele sus mentionate, organele de inspectie fiscala au constatat că admiterea cererii de chemare in garantie nu reprezinta un succes al fondului cauzei.

Avind in vedere prevederile art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile juridice reprezentind "*onorariu de succes*" in suma de .X. lei întrucât serviciul nu a fost efectiv prestat in beneficiul societatii .

In ce priveste stabilirea profitului impozabil si a impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.1), art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.13 și pct.48 din Normele de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare iar consecinta fiscala este diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei si implicit a impozitului pe profit datorat bugetului de stat cu suma de 42.471 lei.

In materia taxei pe valoarea adaugata, sunt incidente prevederile art.145 alin.1 si alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii este conditionat de destinatia serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si sa fie justificate cu documente justificative care sa contina elementele minime obligatorii prevazute expres la art.155, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit majorarea TVA de plata cu suma de .X. lei la luna aprilie 2011.

## **PROTOCOL**

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat în regim de deductibilitate, în perioada 2009-2014, cheltuieli de protocol în suma totală de .X. lei și TVA cu drept de deducere în sumă de .X. lei, astfel:

- a) în anul 2009 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol cheltuielile efectuate pentru organizarea evenimentelor "ziua gazistului"; "centenar gaz" și a sărbătorilor de iarnă,
- b) în anul 2010 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, cheltuieli efectuate pentru mesele acordate angajaților societății cu ocazia zilei de 8 martie;
- c) în anul 2011 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților cu ocazia zilei de 8 martie, respectiv pentru realizarea unor albume foto de prezentare a orașului .X.,
- d) în anul 2012 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților cu ocazia zilei de 8 martie, pentru organizarea evenimentelor "ziua gazistului", pentru mesele acordate angajaților cu ocazia Crăciunului;
- e) în anul 2013 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților societății cu ocazia zilei de 8 martie și pentru achiziționarea unor cadouri în luna decembrie 2013;
- f) în anul 2014 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de cadouri pentru colindători în luna decembrie, pentru achiziționarea de cadouri în vederea acordării acestora partenerilor instituționali ai societății.

Analizând destinația acestor cheltuieli în sumă de .X. lei și documentele în baza cărora au fost înregistrate în contabilitate (facturi, referate întocmite pentru aceste ocazii), organele de inspecție fiscală au stabilit în conformitate cu prevederile art.11 alin.1, art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.39, pct.12 din Normele de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, că acestea nu pot fi admise ca și cheltuieli de protocol întrucât nu sunt efectuate în scopul afacerii, iar consecința fiscală a o reprezintă diminuarea profitului impozabil al societății cu suma de .X. lei și a impozitului pe profit cu suma de 77.528 lei.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar consecința fiscală stabilită de organele de inspecție fiscală reprezintă diminuarea TVA deductibilă, respectiv majorarea TVA de plată cu suma de .X. lei, defalcată pe fiecare perioadă fiscală.

### **Sponsorizare Gala Bute**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2011 societatea înregistrează în ct.6582 "Cheltuieli cu sponsorizarile" suma de .X.

lei in baza contractului de sponsorizare nr.16 incheiat in data de 10 iunie 2011 intre SNTGN .X. SA, in calitate de sponsor și Federatia Romana de Box, in calitate de beneficiar, iar potrivit art.21 alin.(4) lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au uzat de dreptul de deducere integrala a acestei sume din impozitul pe profit.

Din adresa nr..X. emisa de catre Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a infractiunilor conexe infractiunilor de coruptie, inregistrata la SNTGN .X. SA sub nr..X. din 30.09.2013 rezulta ca in urma cercetarilor efectuate in aceasta cauza se retin urmatoarele:

- invinuitul .X. in calitate de presedinte al Federatiei Romane de Box a solicitat si primit in numele acesteia sponsorizari de la 10 companii nationale printre care si SNTGN .X. SA;

- sponsorizarile au fost acordate ca urmare a inducerii in eroare a reprezentantilor companiilor prin ascunderea fata de acestia a imprejurarilor care au transformat evenimentul intr-o activitate cu scop lucrativ ,situatie in care,conform prevederilor art.1 din Legea 32/1994, sponsorizarile nu mai puteau fi acordate;

- .X. a ascuns faptul ca organizator exclusiv al Galei Internationale de Box era SC .X. SRL, aceasta avand o forma de organizare juridica care nu se regaseste intre entitatile prevazute la art.4 din Legea sponsorizarii nr.32/1994 asa cum a fost modificata si completata ulterior si care care poate fi beneficiarul unei sponsorizari;

- aceste aspecte au condus la incalcarea, fara voie, de catre reprezentatii SNTGN .X. SA a prevederilor art.1 din Legea nr.32/1994.

Prin adresa nr..X. din 27.09.2013 transmisa de SNTGN .X. SA catre Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a infractiunilor conexe infractiunilor de coruptie aceasta comunica ca se constituie parte civila pentru suma de .X. lei compusa din:

- .X. lei suma acordata cu titlu de sponsorizare
- .X. lei reprezentând dobânda legala remuneratorie.

Avand în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat ca adresa nr..X. emisa de catre Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a infractiunilor conexe infractiunilor de coruptie inregistrata la SNTGN .X. SA sub nr..X. din 30.09.2013 se incadreaza in categoria informații, documente sau alte înscrisuri comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale.

In aceste conditii, având in vedere prevederile art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deducerea din impozitul pe profit datorat pentru trim III 2011 a sumei de .X. lei nu poate fi admisa ca atare întrucât sponsorizarea in cauza a fost

acordata in afara cadrului legislativ impus de prevederile din Legea nr.32/1994.

## **REFERATUL NR..X./30.06.2014 DE ABANDONARE A LUCRARILOR**

Organele de inspecție fiscală au constatat că SNTGN .X. SA .X. a efectuat lucrari in vederea derularii obiectivului de investitii "*Conducta de transport gaze naturale Dn400 Biharia – Alesd*", decontandu-se prestatorilor (conform contactelor in forma initiala) atat materialele cat si manopera iar în Referatul nr..X./30.06.2014 se mentioneaza faptul ca s-a renuntat la executarea ultimului tronson din aceasta conducta.

În urma renuntarii prin acelasi referat s-a propus:

- micșorarea valorii de receptie a obiectivului cu suma de .X. lei compusa din:

- .X. lei reprezentând contravaloarea materialului ramas,
- .X. lei contravaloarea lucrarilor de constructii montaj respectiv demontarea tronsonului de conducta la care s-a renuntat;
- "*transferul pe cheltuieli a costurilor de .X. lei, costuri aferente lucrarilor care nu mai fac obiectul receptiei finale*";
- restituierea in magazie a materialelor în valoare de .X. lei (excluzând valoarea tevii aflate în pamânt), materiale ramase la finalizarea acestui obiectiv.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca suma de .X. lei care reprezinta contravaloarea lucrarilor de constructii respectiv demontarea tronsonului de conducta la care s-a renuntat a fost considerata, în mod corect de care societate, cheltuiala nedeductibilă.

Totodată, s-a constatat că renuntarea la acest tronson s-a produs în urma eliberării unui certificat de urbanism nefavorabil de catre Consiliul Judetean .X., aspect comunicat societatii prin adresa nr..X./11.06.2010 inregistrata la .X. sub nr..X./23.06.2010.

Astfel, potrivit prevederilor Legii nr.50/1991 privind autorizarea executarii constructiilor si Normele metodologice de aplicarea a acesteia aprobate prin Ordinul nr.839/2009, certificatul de urbanism este actul autoritatii administratiei publice competente sa emita autorizatii de construire/desfintare care se emite, în principal, în vederea începerii procedurii de autorizare a executarii lucrarilor de constructii precum si faptul ca acesta se emite si pentru adjudecarea prin licitatie a proiectarii lucrarilor publice în faza de documentatie tehnico-economica sau similara acesteia, organele de inspecție fiscală au considerat ca lucrarile de construcții montaj a conductei s-au efectuat înaintea obtinerii certificatului de urbanism, fapt pentru care TVA in suma de .X. lei aferenta lucrarilor de demontare a conductei nu poate fi admisa la deducere întrucât nu au fost realizate în scopul relizarii de operatiuni taxabile potrivit prevederilor art.145 alin.2 din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării modului de determinare a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2014 și a modului de determinare a TVA de plata / rambursat pe perioada 01.12.2009 - 31.12.2014, s-au stabilit:

- impozit pe profit suplimentar .X. lei,
- majorari de întârziere 8.424.965 lei calculate pentru perioada verificata la fiecare scadenta până la 15.03.2016 in conformitate cu prevederile art.119, art.120 in cotele prevazute de art.120 alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- penalitati de întârziere 1.966.912 lei calculate in conformitate cu prevederile art.119 si art.120<sup>1</sup> OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- TVA suplimentara 1.625.431 lei,
- majorari de întârziere 779.399 lei calculate pentru perioada verificata la fiecare scadenta până la 15.03.2016 in conformitate cu prevederile art.119 și art.120 in cotele prevazute de art.120 alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- penalitati de întârziere 210.700 lei calculate in conformitate cu prevederile art.119 si art.120<sup>1</sup> OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și TVA pentru primele 3 trimestre ale anului 2009, invocată de contestatoare se rețin următoarele:**

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

*“ (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 acestor dispoziții legale, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **28.09.2015**.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

*“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 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*, cod 14.13.01.04 prevazute în OMFP 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 referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009, nefiind aplicabile prevederile OMFP nr.123/2014 pentru modificarea Ordinului

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, așa cum invocă societatea contestatară.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

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 eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014 inspecția fiscală a fost începută în data de 28.09.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.98 și finalizată în data de 21.03.2016, iar Decizia de impunere nr.F-.X. a fost emisă la data de 30.03.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 28.09.2015-21.03.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.



Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 28.09.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 98) rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește, nelegalitatea verificării TVA aferente primelor trei trimestre ale anului fiscal 2009, organul de soluționare reține că TVA a fost verificată începând cu 01.12.2009.

În consecință, nu se pot reține argumentele referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit și TVA suplimentar pentru primele 3 trimestre ale anului 2009 și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. ASPECTE FOND**

**1. Referitor la cheltuielile în sumă de 63.461.547 lei aferente lucrărilor efectuate la obiectivele .X. SA pentru care s-a stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita să se pronunțe dacă acestea puteau fi încadrate în categoria cheltuielilor cu reparațiile/cheltuieli de dezvoltare/cheltuieli de cercetare științifică, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că sunt de natura investițiilor care majorează valoarea de intrare a imobilizării corporale/necorporale și se recuperează pe calea amortizării.**

**În fapt**, în perioada 2009-2014, **.X. SA** a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de 63.461.547 lei, reprezentând:

- a) 28.011.X. lei lucrări hidrotehnice, efectuate în vederea protejării conductelor magistrale de transport gaze naturale aflate în apropierea cursurilor de apă;
- b) 463.711 lei schimbarea unor soluții tehnice la traversarea cu conducte de transport gaze naturale a unor cursuri de apă;
- c) 2.252.601 lei construirea unor gari de godevil;
- d) 6.X.872 lei construirea sau reabilitarea unor stații de protecție catodică;
- e) 13.339.138 lei continuarea lucrărilor care să permită conectarea la SNT gaze naturale a conductei Frasin-Campulung
- f) 4.746.369 lei reparații și reabilitare clădiri,
- g) .X. lei reprezentând "*conceptia, executia si testarea modelului experimental al unui dispozitiv mecatronic inteligent pentru prescrierea automata a presiunii de referinta a reguletoarelor de presiune*" în baza facturii nr..X./20.12.2010 emisa de către Institutul National de Cercetare

Dezvoltare pentru Mecatronica si Tehnica Masurarii, conform contractului nr..X./20.07.2010.

h) .X. lei reprezentând "*studiu privind evaluarea capacitatii de transport pe punctele de intrare si iesire din SNT, având la baza un suport software dedicat calculelor pe rețele de conducte ale unui sistem de transport gaze naturale*", în baza facturii .X./09.01.2012 emisa de catre .X. SRL, conform contractului nr..X./14.11.2011,

i) .X. lei reprezentând proiectarea și reparatia Instalatiei de separare filtrare gaze naturale la SRMP Tititan Bucuresti in trimestrul II 2012,

j) .X. lei reprezentând componente echipamente de foraj TDW in trimestrul I 2014,

k) 1.943.145 lei servicii de recalibrare a sistemelor de masurare existente in cadrul statiei de masurare CCC Brazi de la RMG .X. GMBH Germania privind inlocuirea modulului de masurare distrus în urma inundatiei produse in timpul unei actiuni de curatare a conductelor,

l) 711.650 lei reprezentand cheltuieli aferente contractelor nr..X./03.10.2014; nr..X./19.11.2014 si nr..X./23.10.2014 – incheiate cu SC .X. SA .X., reprezentand servicii de proiectare; servicii de evaluare a terenurilor; studii hidrologice si geotehnice aferente obiectivelor de investiții "*Dezvoltarea pe teritoriul Romaniei a sistemului national de transport gaze naturale pe coridorul Bulgaria – Romania – Ungaria - Austria*", "*Dezvoltarea capacitatii de transport in vederea asigurarii fluxului de gaze pe directia Romania - Republica Moldova*" si "*Conducta de transport gaze naturale .X.*".

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli efectuate de societate au contribuit integral sau partial la crearea unor active/bunuri care indeplinesc conditiile pentru a fi recunoscute ca imobilizari corporale/necorporale, astfel încât contravaloarea acestora nu reprezintă cheltuieli de exploatare/dezvoltare/reparații, ci se recuperează pe calea amortizării conform art.24 alin.1)/alin.10)/alin.15<sup>1</sup> si alin.15<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, începând cu data de 01.01.2009 sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*„(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.”*

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

*„(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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele :

*„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;(…)*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]*”

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Totodată, potrivit pct.106 și pct.107 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, precizează la data publicării:

*“106. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei immobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.*

*(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu immobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la immobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii.*

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

111. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.”

Prin OMFP nr.1898/22.11.2013 pentru modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, se precizează:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

107. - (1) O entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt reprezentate, în principal, de costurile cu manopera și materiale consumabile. Scopul acestor cheltuieli îl constituie reparațiile și întreținerea curente ale elementului de imobilizări corporale.

(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin. (1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametrii normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

(3) Lucrările de reparații la imobilizările corporale amortizate integral și care mai pot fi folosite majorează valoarea acestora, cu excepția cheltuielilor menționate la alin. (1).

(4) Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale.(...)

111. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

*Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:*

*- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial;*

*- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.*

*Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.*

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

În ceea ce privește cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale sunt aplicabile prevederile art.24 alin.10, din același act normativ aplicabil în perioada 12.2010-01.2011:

*“(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire și a fondului comercial, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru*

*brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.”*

Mai mult, cheltuielile de cercetare și dezvoltare trebuie să țină cont de următoarele aspecte:

- entitatea trebuie să clasifice cheltuielile în cheltuieli de cercetare și distinct cheltuieli de dezvoltare;
- cheltuielile de cercetare nu generează un activ imobilizat respectiv nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale. Deoarece se regăsesc numai în clasa 6 din punct de vedere patrimonial, nu putem discuta de o amortizare a acestora.

Astfel, cheltuielile de dezvoltare sunt acele cheltuieli care privesc aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

De asemenea, cheltuielile de dezvoltare se recunosc în categoria de imobilizări cu respectarea unor condiții stricte detaliate de art.78 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(1) Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.*

*(2) O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:*

*a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;*

*b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;*

*c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;*

*d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;*

*e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;*

*f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.”*

În consecință, din punct de vedere contabil, pot fi recunoscute ca imobilizari necorporale și supuse amortizării, iar din punct de vedere fiscal, temeiul normativ analizat permite deducerea amortizării fiscale pentru cheltuieli de cercetare dezvoltare utilizându-se metoda liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare.

În ceea ce privește deducerea amortizării sunt aplicabile prevederile art. 24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(15<sup>1</sup>) În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, pe durata normală de utilizare rămasă.*

*(15<sup>2</sup>) În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.”*

Având în vedere cele de mai sus se reține că în cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, pe durata normală de utilizare rămasă.

De asemenea, în cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

## **1. LUCRĂRI HIDROTEHNICE**



În ceea ce privește lucrările hidrotehnice efectuate în vederea protejării conductelor magistrale de transport gaze naturale aflate în apropierea cursurilor de apă, organele de inspecție fiscală au verificat devizele detaliate întocmite pentru fiecare lucrare din devizul centralizator care însoțește facturile și contractele în baza cărora s-au executat lucrările și au constatat că natura lucrărilor efectuate și scopul realizării acestora, este acela de a proteja conductele de transport gaze naturale, marind parametrul "siguranța în exploatare".

Totodată s-a constatat că nu se intervine efectiv pe conductă în vederea remedierii defecțiunilor sau restabilirii parametrilor inițiali de funcționare, ci faptul că aceste lucrări sunt lucrări noi, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea au fost în mod eronat considerate și contabilizate ca și lucrări de reparații, în realitate fiind imobilizări corporale nou construite.

Chiar contestatară susține că *"În fapt, lucrările hidrotehnice conduc la crearea unor mijloace fixe separate, aflate într-o legătură indisolubilă cu conductele de transport gaze naturale pentru a căror protecție au fost realizate."*, aspect care se regăsește și în cazul lucrării, prezentată de contestatară ca exemplu, "REABILITARE CONDUCTA DE TRANSPORT GAZE SINAIA – FILIPEȘTI ÎN ZONA GARA CFR BREAZA, realizată în baza Contractului de lucrări nr..X./03.06.2009, care a avut ca obiect devierea conductei, (...) lucrări de deviere a conductei de transport."

În ceea ce privește faptul că *"în toate situațiile prezentate în Raportul de control ANAF, pentru lucrările care fac parte din categoria întreținere "lucrări hidrotehnice", S.N.T.G.N. .X. SA .X. a încadrat corect lucrările, întrucât în calitate de concesionar și operator tehnic al SNT a acționat potrivit dispozițiilor art.8 din HG .X./2000, ale HG 668/2002 și în spiritul Legii 107/1996, intervenind și asigurând exploatarea, întreținerea și repararea bunurilor concesionate. Conform definiției din Acordul de concesiune al conductelor magistrale, instalațiilor, echipamentelor și dotărilor aferente Sistemului Național de Transport (SNT) al gazelor naturale "Întreținere și Reparare înseamnă ansamblul de activități care au ca finalitate menținerea în funcțiune a sistemului național de transport al gazelor naturale ...." pentru funcționarea în condiții de siguranță a acestuia și alimentarea continuă a consumatorilor."* organul de soluționare reține că aceste lucrări care conduc, așa cum și societatea recunoaște, la crearea de "mijloace de fixe separate" nu pot fi considerate ca fiind lucrări de reparații întrucât reglementările contabile prezentate anterior contin prevederi clare privind încadrarea în categoria imobilizărilor corporale. Mai mult, prevederile legale nu fac distincție pentru societăți care dețin o "infrastructură critică, vitală pentru națiune cu impact asupra funcționării efective a actului de guvernare" .

De asemenea, la dosarul cauzei se regăsește Nota de discuții, din data de 07.10.2013 întocmită de Consiliul tehnico economic al .X. SA, unde

au fost nominalizate lucrarile care se incadreaza in categoria reparatii sau investitii, or lucrarile hidrotehnice sunt încadrate ca si investitii si nicidecum ca si reparații.

## **2. SCHIMBAREA UNOR SOLUȚII TEHNICE LA TRAVERSAREA CU CONDUCTE DE TRANSPORT GAZE NATURALE A UNOR CURSURI DE APĂ**

În ceea ce privește schimbarea soluției tehnice la traversarea râului Olt cu conducta Dragasani – Caracal, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a renunțat la traversarea aeriană lestată existentă, în favoarea subtraversării prin foraj dirijat conform analizei devizelor detaliate întocmite pentru fiecare lucrare din devizul centralizator care însoțește facturile și Contractul nr.187/15.05.2012 în baza căruia s-a executat lucrarea "*refacerea traversării Râului Olt cu c.t.g.n. Dn 250mm. Racord SRM Caracal*", fapt care a condus la realizarea unor tipuri de lucrări noi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în balanța mijloacelor fixe societatea are înregistrate ca și mijloace fixe amortizabile "*subtraversare prin foraj dirijat*".

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit ca acesta lucrare a fost în mod eronat considerată ca și lucrare de reparații, în realitate fiind cheltuieli care contribuie la realizarea unei imobilizări corporale.

Contestatară precizează că "*lucrarea „Refacere subtraversare râu Olt cu conducta de transport gaze naturale Dn 250mm, Racord alimentare SRM Caracal*" a fost încadrată la capitolul reparații/reabilitări, deoarece:

- reprezintă înlocuirea unui cupon de conductă, cu același diametru, nedepășind zona de siguranță a acesteia, fără modificarea caracteristicilor tehnice inițiale;

- lucrările prevedeau înlocuirea unui tronson cu o lungime de aprox. 1.200 m, ceea ce reprezintă circa 7,5% din lungimea întregului racord (16.000 m);

- traversarea de apă inițială, lestată, nu a fost înregistrată ca mijloc fix separat." fără însă a prezenta documente justificative privind încadrarea acestor cheltuieli în categoria reparațiilor.

De asemenea, contestatară precizează că "*lucrarea nu a fost finalizată (forajul orizontal dirijat necesar pentru montajul conductei blocându-se), cheltuielile realizate au fost doar pentru construirea firului conductei iar materialele au fost introduse în depozit ca stocuri de materiale (material tubular fir conducta, curbe, etc), care au fost predate cu Procesul verbal de predare primire din data de 27.01.2015."* or aceste argumente nu pot fi reținute întrucât chiar dacă materialele sunt introduse în depozit, acestea nu pot genera costuri și în consecință profitul imposibil aferent anului fiscal 2014 a fost diminuat prin considerarea ca și cost a unor materiale achiziționate și nepuse în opera.

### 3. GARI DE GODEVIL

În ceea ce privește construirea unor gări de godevil, pentru lansarea, respectiv primirea P.I.G.-ului inteligent care inspectează conducta în vederea depistării și localizării eventualelor defecțiuni sau modificări de parametri organele de inspecție fiscală au constatat în baza devizului centralizator care însoțește facturile și contractele în baza cărora s-a executat lucrările, că aceste *Gari de godevil* construite sunt utilizate ulterior pentru operațiunile programate de curățare sau inspecție inteligentă a tronsonului de conducta pe care îl deservește și reprezintă lucrări de construcții montaj noi care să permită lansarea respectiv primirea P.I.G.-ului, fapt pentru care au fost încadrate în categoria imobilizărilor corporale.

Contestatară susține următoarele:

1. *“este vorba de două gări de godevilare, pe conducta 28, Inel București, tronson Moara Domnească–Măgurele, în legătură cu care facem următoarele precizări:*

*- echipamentele și materialele necesare pentru montajul celor două gări de godevil (lansare - primire), au fost achiziționate în anul 2012 și păstrate în custodia constructorului până în momentul în care au fost create condițiile de montaj, conform Procesului verbal de custodie .X./02.07.2012 și Procesului verbal de custodie .X./29.11.2012;”* în condițiile în care cele două gari de godevil invocate, se compun conform anexei 3 la RIF din următoarele :

- 872.830 lei gara godevil conducta Sendreni–Onesti (an 2010 poz. 6)
- 1.097.507 lei gara godevil conducta Inel Bucuresti (an 2012 pozitia 4)
- 282.264 lei gara godevil conducta Inel Bucuresti (an 2013 pozitia 1).

Astfel, se reține că lucrările au fost efectuate pentru o perioadă mare de timp 2010-2013, ceea ce conduce la concluzia că lucrările în cauză sunt lucrări de investiții, cumulat neavând caracterul reparațiilor curente.

2. *„- lucrările de construcții-montaj s-au realizat doar pentru gara de lansare godevil. Aceasta a fost constituită ca mijloc fix, în baza Referatului nr..X./26.01.2016, (prin care s-a transferat în Programul de Modernizare Dezvoltare și Investiții suma de .X. lei), ulterior recepției la terminarea lucrărilor, cu PVRTL nr..X./10.12.2015 și ulterior analizei asupra acestei lucrări făcută de către comisia ANAF;*

*- echipamentele și materialele necesare pentru gara de primire godevil nu au fost puse în operă, fiind restituite și păstrate în stocul de materiale al .X., în baza Referatului nr..X./11.12. 2015. În aceste condiții gara de primire godevil nu poate fi încă constituită ca mijloc fix.”*, or afirmația contribuabilului nu poate fi reținută în susținerea contestației deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli contribuie la realizarea unei imobilizări corporale nou construite în urma analizării devizelor detaliate întocmite pentru fiecare lucrare din devizul centralizator care însoțește facturile și realizarea obiectivelor contractuale, în baza cărora

s-a executat lucrarile ce au fost prezentate de societate, respectiv dacă acestea au respectat prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile conforme cu directivele europene, respectiv inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor in curs de executie.

Mai mult, prin Nota de discutii intocmita de Consiliul tehnico economic in data de 07.10.2013, garile de godevil au fost nominalizate ca facând parte din categoria investitii.

Referitor la faptul că societatea a constituit mijlocul fix în anul 2016, se reține că perioada perioada verificată a fost 2009-2014, iar anii 2015-2016 nu au făcut obiectul inspecției fiscale.

În același timp se reține ca .X. SA nu aduce la prezenta contestație documente suplimentare din care să rezulte susținerea cauzei referitoare la lucrările efectuate.

#### **4. CONSTRUIREA SAU REABILITAREA UNOR STATII DE PROTECTIE CATODICA**

În ceea ce privește construirea sau reabilitarea unor statii de protectie catodica organele de inspectie fiscală au verificat cheltuielile cu reparatia si reabilitarea conductelor si cheltuielile generate de construirea sau reabilitarea unui numar de 27 statii de protectie catodica (SPC), corelat cu Referatul nr. .X./10.02.2014 unde conducerea .X. SA a aprobat ca *“valoarea totală a unei lucrări pentru reabilitarea unei conducte (C+M) cheltuielile efectuate pentru lucrările de modernizare a SPC – urilor (NOU MONTATE SAU REABILITATE) să fie transferate în obiective de investiții pentru crearea de noi mijloace fixe”*, constatând următoarele:

- aceste statii de protectie sunt mijloace fixe independente de conducta care au rolul de a induce in peretii conductei un curent de anumiti parametrii care sa contribuie la reducerea coroziunii acestora;

- reabilitarea unei SPC presupune înlocuirea unor componente care reprezinta aproximativ 80% din valoarea statiei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat că aceste lucrari de construire/reabilitare a SPC-urilor in perioada 2009-2012 au fost in mod eronat considerate si contabilizate ca lucrari de reparatii, in realitate fiind cheltuieli care contribuie la realizarea unor imobilizari corporale nou construite.

Prin contestație, societatea precizează că *“este adevărat că în cadrul Referatului nr. .X./10.02.2014 conducerea .X. SA a aprobat ca “valoarea totală a unei lucrări pentru reabilitarea unei conducte (C+M) cheltuielile efectuate pentru lucrările de modernizare a SPC – urilor (NOU MONTATE SAU REABILITATE) să fie transferate în obiective de investiții pentru crearea de noi mijloace fixe”*, precum și că *“nu toate lucrările invocate sunt de natura lucrărilor de investiții iar echipa de inspecție nu a făcut diferența dintre lucrările de reparație și investiții. Acest lucru a condus la o creștere nereală, nejustificată și nelegală a bazei de impozit a profitului și a generat,*

*evident, un impozit pe profit, de plată, incorect.* ” prezentând în acest sens defalcarea acestor lucrări în categoria reparațiilor și în categoria investițiilor, în condițiile în care prin Referatul nr..X. este aprobat numai pentru lucrări de montare a unor SPC noi.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare reține că în data de 10.02.2014 conducerea societatii aproba integral Referatul nr .X., prin care se propune ca: *”din valoarea totala a unei lucrari pentru reabilitarea unei conducte (C+M), cheltuielile efectuate pentru lucrarile de modernizare a SPC-urilor (nou montate sau reabilitate) sa fie transferate in obiective de investitii pentru crearea de noi mijloace fixe”*, fără a se face o diferențiere a acestor cheltuieli.

Mai mult, contestatara nu a prezentat la dosarul cauzei documentația specifică privind înregistrarea și evidența lucrărilor de mentenanță, în condițiile în care societatea deține *NORME TEHNICE SPECIFICE SNT MENTENANȚA STAȚIILOR DE PROTECȚIE CATODICA – NTMSPC.* (informații publice pe site-ul .X.)

## **5. CONTINUAREA LUCRĂRILOR CARE SĂ PERMITĂ CONECTAREA LA SNT GAZE NATURALE A CONDUCTEI FRASIN – CÂMPULUNG**

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest obiectiv de investiții a fost preluat de către SNTGN .X. în baza HG nr.1216/07.10.2009 privind unele măsuri pentru finalizarea Programului *”Utilități și mediu la standarde europene în județul Suceava”* iar intervențiile efectuate pe aceasta conductă sunt de natura investițiilor, respectiv au fost continuate lucrările necesare care să permită punerea în funcțiune a conductei de transport gaze naturale de înalta presiune, și implicit obținerea de beneficii viitoare.

Contestatara susține *”Cu ocazia preluării s-a constatat însă că, datorită perioadei mari de timp de la momentul execuției și până la momentul preluării (în care s-a aflat în proprietatea C.J. Suceava, autoritate fără atribuții și capacitate tehnică și umană de gestiune și exploatare a conductelor de transport gaze) conducta a suferit o serie de deprecieri, reținute ca neconformități, în anexa nr.1/1 la Procesul Verbal de preluare, din 16.02.2010, motiv pentru care s-a stabilit că, în vederea exploatării în condiții de siguranță, aceste neconformități se impun a fi remediate.”* or acest argument se află în contradicție cu articolul unic din HG nr.1216/07.10.2009 privind unele măsuri pentru finalizarea Programului *”Utilități și mediu la standarde europene în județul Suceava”* care precizează:

*“(1) Se aprobă ducerea la îndeplinire a procedurii legale de predare de către Consiliul Județean Suceava și de preluare de către .X. “.X.” - S.A. .X. a obiectivului de investiții - conducte de transport gaze naturale de înaltă presiune - din cadrul Programului ”Utilități și mediu la standarde europene*

*în județul Suceava", în vederea asigurării continuării lucrărilor de execuție a conductelor de transport gaze naturale de înaltă presiune, precum și a punerii acestora în funcțiune.*

*(2) După conectarea conductelor de transport la Sistemul național de transport gaze naturale și recepția lucrării, acestea vor fi considerate dezvoltări ale sistemului și vor avea regimul juridic de bunuri proprietate publică a statului."*

Astfel, chiar și argumentul contestatarii cu privire la faptul că "având în vedere specificul lucrărilor necesare (reizolare tronsoane conductă, devieri tronsoane conductă, punere în siguranță prin apărări de mal, etc) s-a procedat la remedierea neconformităților, prin introducerea contravalorii lucrărilor, în Programul de Mentenanță." nu poate fi reținut întrucât intervențiile efectuate pe aceasta conducta sunt de natura investițiilor, respectiv au fost continuate lucrările necesare care să permită punerea în funcțiune a conductei de transport gaze naturale de înalta presiune, și implicit obținerea de beneficii viitoare, cum de altfel a fost stabilit prin HG nr.1216/2009;

Mai mult, se reține că natura activității de reparație ar presupune intervenția în vederea restabilirii parametrilor inițiali de funcționare a unui mijloc fix ca urmare a exploatării acestuia, ori în cazul de față pe conducta Frasin - Câmpulung nu a fost transport niciun metru cub de gaz, aceasta nefiind conectată la sistemul național de transport, conform celor reținute de organele de inspecție fiscală, iar neconformitățile nu pot fi asimilate cu defecțiuni care necesită reparații, acestea reprezentând în fapt o execuție defectuoasă care nu permite exploatarea potrivit normativelor tehnice și care impun în cazul de față refacerea sau continuarea unor anumite lucrări din categoria investițiilor.

De asemenea, contestatara nu a prezentat la dosarul cauzei documentația specifică privind înregistrarea și evidența lucrărilor de mentenanță, în condițiile în care societatea deține **NORME TEHNICE SPECIFICE SNT MENTENANȚA CONDUCTELOR DE TRANSPORT GAZE NATURALE – NTMC.**(informații publice pe site-ul .X.)

## **6. MODERNIZARE SI REABILITARE CLADIRI**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 2009-2014 .X. SA a înregistrat cheltuieli cu achiziția de materiale de construcție ce au fost utilizate pentru clădiri administrative și de producție, clădiri care au fost construite în ani diferiți.

În vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu lucrările efectuate la clădirile administrative și de producție organele de inspecție fiscală au analizat devizelor detaliate întocmite pentru fiecare lucrare din devizul centralizator care însoțește facturile și contractele în baza cărora s-au realizat lucrările sub aspectul efectelor produse, respectiv dacă acestea

au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sau la aducerea la parametri tehnici inițiali ai mijlocului fix.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că lucrările de amenajare a imobilelor au constat, conform situațiilor de lucrări centralizate, în *“termoizolație interioară și exterioară a clădirii”, “înlocuit usi și ferestre din lemn cu altele din PVC cu geam termopan, turnat sape, montat obiecte sanitare, pardoseli și placare ceramica așperitelor , refacere tencuieli și zugraveli”, “construire drum de acces”, “construcții noi (curățare teren, săpat sant, turnat fundație, hidroizolare fundație, zidărie din caramida, tencuieli ,sarpanta din lemn , invelitoare din tigla burlane din tabla zincata, pereti despartitori, tavan suspendat, zugraveli , placaj faianta, ferestre pvc, radiatoare din otel)”, “placări pereti HPL acustic , placări plafoane și grinzi cu plăci gips-carton acustic, panouri compartimentare birou, tâmplărie de aluminiu, usi de acces din sticla confecționare și montare podete metalice, scurgeri ape meteorice, grile de ventilație, prelungiri cosuri de gaze, racordare burlane la sistemul de canalizare, panouri sandwich la hala compresoarelor, tavan fals din rigips la corpul de comandă”, etc, valori care au fost înregistrate pe costuri de către .X. SA, în fapt acestea reprezintă investiții efectuate la imobilele existente, întrucat :*

- lucrările au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali având ca efect sporirea gradului de confort și ambient, cu consecința obținerii de beneficii economice viitoare,
- această modernizare/transformare îmbracă forma unui bun de capital, reprezentând mai mult de 100% din valoarea totală inițială a bunului imobil modernizat.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr..X./15.02.2009.

Afirmația contribuabilului potrivit căreia *“întreținerea curentă și urmărirea comportării în timp a clădirilor administrative și de producție constituie o activitate permanentă și obligatorie a fiecărui proprietar, pe toată durata de viață a unei construcții, conform Legii nr.10/1995 privind asigurarea calității în construcții, prin care se urmărește asigurarea aptitudinii construcției pentru o comportare normală, corespunzătoare destinației acesteia, cât și prevenirea accidentelor prin depistarea deficiențelor dintr-o fază incipientă și luarea măsurilor necesare de reparație sau consolidare.”*, nu poate fi reținută în susținerea contestației deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli ce trebuie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în urma analizării situațiilor de lucrări și a contractelor ce au fost prezentate de societate.

De asemenea, s-a avut în vedere faptul că lucrările de amenajare au fost efectuate cu rolul de a îmbunătăți confortul acelei clădiri față de cel din proiectul inițial, pentru a reduce costurile de întreținere și reparații, respectiv pentru a efectua lucrări suplimentare decât cele efectuate în proiectul inițial al clădirii, ceea ce conduce la concluzia că lucrările în cauză sunt lucrări de investiții, cumulat neavând caracterul reparațiilor curente.

În același timp se reține ca .X. SA nu aduce la prezenta contestație documente suplimentare din care să rezulte susținerea cauzei referitoare la lucrările efectuate la clădirile administrative și de producție

## **7. ÎNLOCUIRE PARTI COMPONENTE ALE MIJLOACELOR FIXE**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în regim de deductibilitate cheltuieli reprezentând contravaloarea unor parti componente a unor instalatii si anume :

- reparatia Instalatie de separare filtrare gaze naturale la SRMP Tititan Bucuresti in trimestrul II 2012 , a carei valoare este de .X. lei;
- componente echipamente de foraj TDW in trimestrul I 2014 in valoare de .X. lei.

Contestatară precizează:

*1. Prin înlocuirea instalației de separare – filtrare, vechi cu una nouă, SRM Titan s-au readus la caracteristicile și parametri tehnici inițiali, presiunea de intrare a gazelor  $P=40$  bar și debitul volumetric maxim,  $Q= 300\ 000$  mc/h, rămânând neschimbate.*

*2. prin înlocuirea acestor robinete nu s-au realizat lucrări de modernizare a utilajelor, pentru că nu s-au modificat parametri tehnologici de funcționare a acestora ci doar s-a urmărit și realizat readucerea echipamentelor la caracteristicile inițiale, rezultă că cheltuielile efectuate sunt cheltuieli cu reparațiile, deductibile.*

Or, potrivit art.24 alin.15<sup>1</sup>) și alin.15<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.114 alin.2) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, în privința tratamentului contabil al înlocuirii unei componente uzate, acesta este următorul:

*“(2) Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.”*

Astfel, atunci când este vorba de înlocuirea unor piese dintr-un mijloc fix, procedura este următoarea:

– se stabilește valoarea fiscală inițială a componentei uzate și care trebuie schimbată:

- dacă valoarea acesteia nu apare separat în factura de achiziție, atunci se poate stabili ca un procent din valoarea bunului (de exemplu 10 %) sau pe baza unor preturi de pe piața corespunzătoare piesei respective;



- dacă se cunoaște valoarea de intrare a piesei inițiale, se efectuează scoaterea din evidența a piesei defecte;
  - se realizează înregistrarea pieselor noi și se întocmesc Proces-verbal de recepție (cod 14-2-5), fișa mijlocului fix (cod 14-3-8) și Registrul numerelor de inventar (cod 14-2-1), aprobate de OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
  - se amortizează pe perioada rămasă neamortizată și nu se atribuie un alt cod de clasificare pentru înlocuirea componentelor.

În concluzie, aceste prevederi se aplică în cazul părților componente înlocuite pentru care se dispune de informațiile necesare potrivit reglementărilor contabile mai sus menționate, urmând ca aceste cheltuieli să fie recuperate în mod treptat pe durata de amortizare a mijloacelor fixe.

Argumentele societății înscrise în contestație se referă la nemodificarea parametrilor inițiali de funcționare, aspect care nu a fost justificat cu documente.

## **8. RECALIBRARE SISTEME DE MASURARE EXISTENTE ÎN CADRUL STAȚIEI DE MASURARE CCC BRAZI**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a beneficiat de servicii de recalibrare a sistemelor de măsurare existente în cadrul stației de măsurare CCC Brazi de la RMG .X. GMBH Germania în valoare de .X. euro, fără TVA, în baza *contractului de prestări servicii .X./16.08.2012* care constă în înlocuirea modului de măsurare distrus în urma inundației produse în timpul unei acțiuni de curățare a conductelor. Potrivit contractului prestatorul a realizat serviciile solicitate și a emis factura nr..X. 03.04.2014 în valoare de .X. euro, iar .X. SA a înregistrat în luna aprilie 2014, în contul 61112 contravaloarea serviciilor de care a beneficiat în suma de .X. lei ( curs euro .X. lei ).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea dreptul să considere deductibilă cheltuiala cu modulul de măsurare înlocuit, urmând ca aceasta cheltuială să fie recuperată în mod treptat pe durata de viață a mijloacelor fixe, prin amortizare.

Contestatarea menționează că *“a înregistrat corect serviciile executate în baza facturii nr..X./03.04.2014 în categoria cheltuielilor cu reparațiile, motivat de următoarele considerente:*

- stația de măsurare de la CCC Brazi era în funcțiune la data realizării recalibrării și efectuării cheltuielilor aferente iar prin SRM erau vehiculate gaze naturale: în anul 2012 - 329.843,540 mii Smc, în anul 2013 - 577.897,162 mii Smc și în anul 2014 - 310.090,374 mii Smc;
- ca urmare a serviciilor de recalibrare nu s-a obținut o acuratețe superioară a informațiilor, modelul echipamentului înainte de serviciile de recalibrare fiind același cu cel al echipamentului după recalibrare, caracteristicile tehnice fiind aceleași (în anexă sunt prezentate comparativ contoarele din stația de măsurare CCC Brazi livrate împreună cu stația de măsurare în

anul 2010 și contoarele înlocuite în baza contractului de servicii de recalibrare nr..X./16.08.2012).”, or aceste argumente nu justifică încadararea serviciilor în categoria cheltuielilor de exploatare întrucât potrivit prevederilor art.24 alin.15<sup>1</sup>) și alin.15<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea era obligată ca aceste servicii cu modulul de masurare înlocuit sa fie recuperate în mod treptat pe durata de viață a mijloacelor fixe.

## **9. LUCRARI DE INVESTITII – INREGISTRATE PE COSTURILE SOCIETATII**

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrarile receptionate de catre .X. SA (servicii de proiectare; servicii de evaluare a terenurilor; studii hidrologice si geotehnice; etc) in marea lor majoritate au fost inregistrate in contul de investitii - ct 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie*” dar au existat si cazuri in care unele lucrari de investitii au fost inregistrate de catre societatea verificata pe seama cheltuielilor din exploatare, respectiv:

1) Contractul .X./03.10.2014 incheiat intre SNTGN .X. SA .X. CUI .X. in calitate de achizitor si SC .X. SA .X. CUI .X. in calitate de prestator, avand ca obiect – Prestarea de servicii privind elaborarea “*Studii geotehnice si studii hidrologice la traversari de ape cu conducte de transport gaze naturale, la aparari de maluri si praguri de fund*”- Conducta de transport gaze naturale .X..

2) Contractul .X./19.11.2014 incheiat intre SNTGN .X. SA .X. CUI .X. in calitate de achizitor si SC .X. SA .X. CUI .X. in calitate de prestator, avand ca obiect – Prestarea de servicii privind elaborarea “*Studii geotehnice si studii hidrologice la traversari de ape cu conducte de transport gaze naturale, la aparari de maluri si praguri de fund*”- pentru obiectivul de investitii: Studiul de fezabilitate privind: Dezvoltarea pe teritoriul Romaniei a sistemului national de transport gaze naturale pe coridorul Bulgaria – Romania – Ungaria – Austria - Conducta de transport gaze naturale Recas – Horea, judetele Timis si Arad

3) Contractul .X./23.10.2014 incheiat intre SNTGN .X. SA .X. CUI .X. in calitate de achizitor si SC .X. SA .X. CUI .X. in calitate de prestator, avand ca obiect – Prestarea de servicii privind elaborarea “*Studii geotehnice si studii hidrologice la traversari de ape cu conducte de transport gaze naturale, la aparari de maluri si praguri de fund*”- pentru obiectivul de investitii: Studiul de fezabilitate privind: Dezvoltarea capacitatii de transport in vederea asigurarii fluxului de gaze pe directia Romania - Republica Moldova

Facturile nr..X./20.10.2014, nr..X./24.11.2014 și nr..X./08.12.2014 au fost înregistrate pe cheltuieli din exploatare ct.628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*” în condițiile în care reprezintă lucrari in curs de executie ce trebuiau inregistrate in contul 231 “*Imobilizari corporale in curs*” si nu pe seama cheltuielilor din exploatare, avand ca efect diminuarea

nejustificata a profitului impozabil cu consecinta nedeclararii si nevirarii la bugetul statului a impozitului pe profit.

Contestatară precizează că *“evidențierea în contabilitate a studiilor geotehnice realizate, conform celor trei contracte, pe contul de cheltuieli este justificată de faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente unor studii de fezabilitate referitoare la realizarea proiectelor de investiții menționate”* or costul aferent unui studiu de fezabilitate poate fi considerat deductibil și atribuit perioadei curente doar atunci când acesta dovedeste clar și fără echivoc ca proiectul care se dorește a fi realizat nu este unul fezabil. Atunci când din studiu rezulta fezabilitatea proiectului acesta urmează din punct de vedere fiscal regimul investiției pentru care a fost întocmit, aspect confirmat de HG nr.28/2008 privind aprobarea conținutului-cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții și IAS 16 pct.15.

Mai mult, aceste studii de fezabilitate fac parte integrantă din *Planul de Dezvoltare al Sistemului Național de Transport Gaze Naturale 2014-2023* aprobat prin *DECIZIA nr. 2819/17.12.2014 privind aprobarea Planului de dezvoltare a sistemului național de transport al gazelor naturale pentru perioada 2014-2023*, informație care este publică pe <http://new.X.ro/ro/informatii-clienti/program-modernizare-si-dezvoltare>.

În consecință, aceste cheltuieli precizate la pct 1-9, au fost efectuate în vederea obținerii de beneficii viitoare, fapt pentru care aceste cheltuieli se încadrează în categoria imobilizărilor corporale, de extindere și modernizare a activității entității.

Potrivit actelor normative, sus menționate, aceste cheltuieli prezentate la pct.1-9 se înregistrează în:

*" Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție.*

*Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.*

*În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:*

*- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);*

*- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminată (722);*

*- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).*

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție."

Se retine ca aceste cheltuieli efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare (recunoscute fie în valoarea activului existent, fie ca active separate, după caz) se înregistrează în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție".

## **10. CONVERSIE CHELTUIELI DE DEZVOLTARE IN IMOBILIZARI NECORPORALE**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal, astfel:

- în luna decembrie 2010 societatea considera cheltuiala cu serviciile executate de terti suma de .X. lei reprezentând "conceptia, executia si testarea modelului experimental al unui dispozitiv mecatronic inteligent pentru prescrierea automata a presiunii de referinta a reguletoarelor de presiune" în baza facturii nr..X./20.12.2010 emisa de catre Institutul National de Cercetare Dezvoltare pentru Mecatronica si Tehnica Masurarii, conform contractului nr..X./20.07.2010;

- în luna ianuarie 2011 societatea considera cheltuiala cu studii si cercetarii suma de .X. lei reprezentând "studiu privind evaluarea capacitatii de transport pe punctele de intrare si iesire din SNT", având la baza un suport software dedicat calculelor pe retele de conducte ale unui sistem de transport gaze naturale, în baza facturii .X./09.01.2012 emisa de catre .X. SRL, conform contractului nr..X./14.11.2011 .

Aceste lucrări au fost cuprinse initial în Programul de Cercetare Stiintifica, Inovare Tehnologica si Standardizare pe anul 2009.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca dispozitivul mecatronic este montat la SRM Cisnădie și contribuie la realizarea unei mentenante superioare a liniilor de reglare din SRM, oferind posibilitatea transferului automat al masurarii gazelor in linia de debit mare si linia de debit mica din SRM iar cele doua aplicatii software de tip client conectate la baza de date sunt destinate calculului capacitatii pe punctele de intrare și ieșire SNT, respectiv faptul că există beneficii rezultate din derularea acestor lucrari. Mai mult, s-a constatat că în cadrul DNGN .X. exista un model SIMONE al SNT îmbunatatit fata de cel

realizat in 2011 iar in cadrul DNGN .X. se face calculul zilnic al cantitatii de gaze din conductele SNT de la ora 06.00 pe baza modelului SIMONE al SNT si cu date furnizate de SCADA, fapt pentru care nu este justificata inregistrarea acestora pe cheltuieli deductibile, motiv pentru care au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

In contestatia formulata, .X. SA sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile privind contravaloarea cercetării unui proiect intern și a studiului privind modulul API pentru licențele existente care permite integrarea programului SIMONE , fara a înțelege caracterul livrabilelor predate în condițiile în care cheltuielile de cercetare se recunosc drept cheltuieli atunci când sunt generate, deoarece in faza de cercetarea a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra ca o imobilizare necorporala exista si ca aceasta va genera beneficii economice viitoare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei si sustinerile societatii contestatoare se retine ca in speta caracterul livrabilelor predate, sunt:

1. aferente contractului nr..X./14.11.2011, încadrarea s-a produs in urma studierii:

- *“corespondentei electronice din 03.11.2015 dintre .X. ( sef Serviciu Progamare Studii Proiecte) si .X. din care rezulta:*

- *s-a realizat o analiza a datelor disponibile la punctele de intrare/ iesire din SNT ;*

- *s-a pus la dispozitia celor de la UPG un set de scheme tehnologice;*

- *pe baza acestei analize s-a realizat doua aplicatii software de tip client;*

- *.X. de la Directia comerciala a mai lucrat la acest proiect dupa finalizarea contractului cu UPG in sensul optimizarii versiunii initiale a celor doua aplicatii software*

- *anexei 1 la contractul .X./2011 in care sunt prezente fazele studiului printre care amintim :*

- *realizarea unui soft pentru calculul de capacitate pentru orice punct de intrare/ iesire din SNT ;*

- *instruirea personalului pentru folosirea softului de calcul pe punctele de intrare/ iesire din SNT ;”*

2. aferente contractului nr..X./20.07.2010, încadrarea s-a produs în urma studierii:

- *“filei prospect” din care rezultă:*

- *“produsul este construit din două componente principale: mecanismul de reglare propriu-zis (...), cutia de comandă și două traductoare de precizie ridicată;”*

- *proces verbal de recepție definitivă din data de 10.01.2011 “în urma executării lucrărilor de cercetare științifică a fost realizat modelul experimental al produsului “dispozitiv prescriere automată a presiunii*

CEFİN .X.-0””, iar prin contestație se precizează că “Numai într-o fază ulterioară, respectiv în baza contractului nr..X./2011, a rezultat prototipul “dispozitiv mecatronic” (montat la Cismădie) contabilizat ca imobilizare necorporală, în baza PV de recepție nr. .X./27.12.2012, având ca nr. de inventar .X..”

Astfel, aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea obținerii de beneficii viitoare (asa cum susține și contestația în contestația formulată), fapt pentru care aceste cheltuieli se încadrează în categoria imobilizărilor necorporale respectiv-cheltuielilor de dezvoltare, de extindere a activității entității.

Cu privire la aceste cheltuieli în Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.78, pct.80, se prevăd următoarele:

*”78. - (1) Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.*

*(2) O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:*

*a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;*

*b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;*

*c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;*

*d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;*

*e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;*

*f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.(...)*

*80. -(1) Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.*

*(2) În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.*

Potrivit acestui act normativ aceste chetuieli se inregistrează în:

*"Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența immobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute ca immobilizri necorporale.*

*Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" este un cont de activ.*

*În debitul contului 203 "Cheltuieli de dezvoltare" se înregistrează:*

*- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (233, 721, 404);"*

Se retine ca cheltuielile referitoare la extinderea activitatii entitatii, dezvoltarea acesteia se inregistreaza in contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare".

Avand in vedere ca in speta este vorba despre achizitionarea unor studii si proiecte in vederea dezvoltarii activitatii societatii, societatea avea obligatia de a inregistra contravaloarea acestor studii si proiecte in conturi de immobilizari necorporate.

Chiar societatea contestatoare sustine ca aceste studii si proiecte au fost realizate in vederea îmbunătățirii activitatii si realizarii de beneficii viitoare.

Potrivit legii aceste cheltuieli sunt supuse amortizarii; perioada de amortizare fiind pe durata contractului sau durata de utilizare.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca decizia societatii contestatoare de a contracta serviciile a fost în sensul modernizării și a integrării acestora în schemele de control ale procesului de transport gaze naturale, in vederea obtinerii de beneficii viitoare.

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, cheltuielile de dezvoltare se amortizeaza pe perioada contractului sau pe perioada de utilizare, astfel ca aceste cheltuieli vor fi deductibile fiscal urmare a amortizarii lor pe perioada de utilizare.

În baza celor reținute și având în vedere că **.X. SA** deși contestă **impozitul pe profit in suma de .X. lei**, stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-.X./30.03.2016, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauza și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, in baza art. 279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de **.X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din

cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2016.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile prestate de .X. SA, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli și la dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise, în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv serviciile nu au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, societatea înregistrează cheltuieli deductibile cu serviciile prestate de .X. SA în suma totală de .X. lei reprezentând *"Realizarea studiului de fezabilitate aferent elaborării proiectului demonstrativ pentru captarea și stocarea carbonului în România"*, servicii prestate în baza contractului nr..X., astfel:

- în luna decembrie 2010 suma de .X. lei cu TVA în suma de .X. lei provenită din factura nr..X./31.12.2010, reprezentând:
  - Procedura de obținere avize, autorizații și acorduri pentru proiectele CCS în România,
  - Scenarii de finanțare a Proiectului demonstrativ CCS în România
- în luna decembrie 2010 suma de .X. lei cu TVA în suma de .X. lei provenită din factura nr..X./31.12.2010 reprezentând Studiu de fezabilitate - elemente tehnice;
- în luna august 2011 suma de .X. lei cu TVA în suma de .X. lei provenită din factura nr..X./12.08.2011, reprezentând Elaborarea aplicației pentru obținerea de finanțare europeană prin mecanismul NER 300;
- în luna august 2011 suma de .X. lei cu TVA în suma de .X. lei provenită din factura nr..X./12.08.2011, reprezentând Studiu de fezabilitate conform HG nr.28/2008 și Ordinul MDLPL nr.863/2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificării documentelor puse la dispoziție de societate că proiectul a fost abandonat iar motivele abandonării acestui proiect sunt exclusiv de natură subiectivă, acestea fiind apanajul politicii promovate de acționarul principal respectiv Statul Român prin M.E.C.M.A.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și TVA fără drept de deducere în sumă de .X. lei, conform art.19 alin.1 și art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât scopul efectuării acestor cheltuieli respectiv acela de a realiza venituri este imposibil de realizat în aceste condiții.



**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”* coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„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.*

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

*„(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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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 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.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

**În materia TVA** sunt aplicabile prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

*"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operatiuni taxabile; [...]."*

Conform prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în formă aplicabilă în perioada 01.01.2010-30.11.2013:

*“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. [...]”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Având în vedere ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține ca jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri/servi **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie

confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simplică prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2016, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, aferente serviciilor prestate de .X. SA, reprezentând *"Realizarea studiului de fezabilitate aferent elaborării proiectului demonstrativ pentru captarea și stocarea carbonului în România"*, servicii prestate în baza contractului Nr. .X., întrucât aceste servicii nu au fost utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile și nu au generat operațiuni taxabile pentru .X. SA, reprezentând, în fapt, contravaloarea unui studiu de fezabilitate, obținerea de avize, autorizații, elaborarea aplicației pentru obținerea finanțării europene prin mecanismul NER 300, pentru proiectul demonstrativ GETICA CCS care este un proiect guvernamental, dar care a fost abandonat din motive subiective care țin exclusiv de voința acționarului majoritar a unui proiect de investiții, calificat în urma unei evaluări tehnice și financiare efectuată de Banca Europeană de Investiții.

În ceea ce privește afirmația contestată potrivit căreia *"proiectul demonstrativ Getica, inclus în Programul de cercetare științifică al SNTGN .X. S.A(.X.), având ca obiect captarea și stocarea carbonului în România, îndeplinește toate condițiile pentru a fi considerat un proiect de cercetare științifică, ținând cont și de faptul că activitatea științifică privind captarea și stocarea carbonului a devenit un subiect de prioritate în cercetarea energetică, inclus în cadrul programelor pentru cercetare și dezvoltare tehnologică ale Uniunii Europene în anul 2011, când Comisia Europeană a adoptat Planul de măsuri energetice 2050 (Roadmap 2050), prin care erau analizate provocările pe care le prezentau obiectivele decarbonizării la nivel European."* aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât realizarea studiului de fezabilitate, întocmirea cererii de finanțare, obținerea autorizațiilor nu pot fi considerate, lucrări de cercetare științifică în condițiile în care aceste servicii fac parte dintr-un proiect care implică costuri de aproape 1 mld. de euro, deci care nu poate fi exclus din categoria investiții și care ar fi avut în sarcina construirea unui tronson de conductă de aproximativ 40km.

De asemenea, argumentul contestat *"Concluzia echipei de inspecție fiscală respectiv abandonarea din motive subiective, care țin exclusiv de voința acționarului majoritar a unui proiect de investiții, este*

bazată strict pe interpretarea unui articol publicat pe un site, nefiind dovedită și profund eronată. Acționarul majoritar, prin reprezentanții în CA al .X. a votat în favoarea realizării studiului de fezabilitate aferent elaborării proiectului demonstrativ pentru captarea și stocarea carbonului în România. Motivele pentru care Statul român ar fi susținut sau nu în competiția NER 300, sunt absolut independente și exterioare voinței .X. SA” nu poate fi reținut în condițiile în care prin Nota nr..X./31.08.2011 a .X. SA s-a aprobat efortul financiar al societății pentru perioada 2012-2015 în sumă de .X. mil.euro privind implementarea Proiectului demonstrativ Getica CCS, dar care nu fost pus în aplicare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au respectat principiul „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, respectiv „*Unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă*” fiind aplicate corect prevederile legale în materie.

Or, având în vedere prevederile pct.71<sup>8</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de 25.01.2012, precizează:

*“71<sup>8</sup>. Valoarea immobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare sau abandonare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.”*, coroborate cu prevederile invocate anterior, argumentele contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda deductibilitate cheltuielilor efectuate fără obținerea de venituri impozabile.

În ceea ce privește tratamentul de TVA aplicabil în cazul de față, contestatara nu prezintă argumente și nu invocă prevederi legale care privind dreptul de deducere al TVA, ci se rezumă doar să specifice *“Argumentele .X. invocate în Secțiunea A, punctul 5 a prezentei Contestații sunt întrutotul valabile în argumentarea contestației privitoare la plata sumelor reprezentând TVA.”* argument care nu poate fi reținut având în vedere că cele 2 impozite sunt impozite diferite și reglementate de temeuri de drept diferite.

Pin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu materiale, bunuri și servicii în sumă de .X. lei, precum și TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care documentele aduse ca probatoriu în susținerea contestației și argumentele invocate nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2009-31.12.2014, societatea a înregistrat pe costuri suma de .X. lei, iar în perioada 01.12.2009 – 31.12.2014 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferente:

- serviciilor de reclama si publicitate în sumă de .X. lei ( TVA în sumă de .X. lei) efectuate de catre .X. SA, .X. SRL, .X., .X. SRL în baza contractelor nr..X./11.10.2011, nr..X./17.10.2011, nr..X./29.11.2012 si nr..X./28.10.2013 pentru care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de publicitate, dacă serviciile au fost efectiv prestate in beneficiul societatii, respectiv dacă sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii;

- evenimentului privind celebrarea celor 35 de ani de tranzit gaz in Balcani pentru care s-au inregistrat cheltuieli in suma totala de .X. lei, din care cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei iar diferenta de .X. lei ca și cheltuieli deductibile, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu poate fi considerata deductibila întrucât societatea nu a dovedit cu documente justificative care sunt beneficiarii serviciilor, respectiv dacă aceste servicii au fost destinate direct sau indirect realizarii de venituri impozabile;

- contravalorii onorariului de succes în sumă de .X. lei (TVA în sumă de .X. lei) în baza facturii nr..X. din 04.04.2011 emisa de catre *Cabinet avocat ".X."* CIF .X. conform actului aditional nr. .X./29.03.2011 la contractul de asistenta juridica nr..X./05.05.2009 din Dosarul nr..X./2009, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și TVA fără drept de deducere în sumă de .X. lei, deoarece stabilirea onorariului de succes nu a avut suport, iar beneficiul pentru .X. SA nu s-a realizat efectiv, conform Deciziei definitive si irevocabile pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei -Sectia Comerciala in sedinta publica din 15.02.2011;

- serviciilor de protocol in suma totala de .X. lei (TVA în sumă de .X. lei), înregistrate în perioada 2009-2014, pentru evenimentele "ziua gazistului", "centenar gaz" si a sarbatorilor de iarna, mese acordate angajatilor societatii cu ocazia zilei de 8 martie și cu ocazia craciunului, pentru realizarea unor albume foto de prezentare a orasului .X., respectiv diverse cadouri, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor și TVA fără drept de deducere, întrucât nu sunt efectuate în scopul afacerii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și TVA fără drept de deducere în sumă de .X. lei nefiind respectate prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1, alin.4 lit.f și lit.m, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a, art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12, pct.13, pct.39, pct.44 și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(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."*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*"cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor", și*

pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

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

Respectiv, sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“(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;”*

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“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.[...]”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este conditionată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări

servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, **respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.**

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

*operațiuni taxabile;”.*

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar justificarea acestora, ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 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;”*

*[...]*

*(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin.(1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.*

În aplicarea prevederilor art.146 din Codul fiscal precizate mai sus, pct.46 alin.1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. [...]”.*



Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART.11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Coroborate cu prevederile pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora :

*„46. (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.*

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, art.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Din constatări se reține că societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de reclamă și publicitate, de protocol, servicii de cazare și alte servicii hoteliere, onorariu de succes și cheltuieli cu materiale nestocate reprezentând albume aniversare în sumă totală de .X. lei, în baza acordului cadru de servicii/contractelor/facturilor încheiate/emise cu/de .X. SA, .X. SRL, .X., .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, Cabinet avocat ".X." pentru care nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv realizării de operațiuni taxabile.

**1. Referitor la serviciile contractate cu .X. SA** la dosarul cauzei sunt anexate următoarele documente:

- acordul cadru de servicii nr. .X./10.06.2008 în care promitentul prestator **.X. SA**, se obliga, ca în baza contractelor subsecvente încheiate cu promitentul-achizitor, să presteze *“servicii consultanță, publicitate media, producție și difuzare de reclame, materiale de presă pentru informarea clienților sau promovare a societății”* la un tarif lunar de .X. lei lei *“pentru oferirea tuturor serviciilor menționate prin caietul de sarcini”* (conform anexa 1);

- actul adițional nr. .X./10.09.2008 la acordul cadru, unde părțile convin

completarea Acordului cadru cu servicii de difuzare media;

- facturile nr..X./28.01.2009, nr..X./28.04.2009, nr..X./27.05.2009, nr..X./30.06.2009, nr..X./28.08/2009, nr..X./21.10.2009, nr..X./27.10.2009 prin care .X. SA facturează, printre alte servicii , și „serv.consultanță”, fapt pentru care in perioada ianuarie 2009 - iunie 2010 contestatara a dedus in regim de deductibilitate cheltuieli reprezentând consultanta in suma totala de .X. lei, respectiv:

- 2009 suma de .X. lei
- 2010 suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate la niciuna din facturile reprezentând *consultanta*, documente justificative (devize, situatii de lucrari) privind serviciile efectiv prestate.

Din analiza contestației, se reține că societatea motivează, astfel *“Față de această stare de fapt precizăm că lipsa documentelor este justificată de faptul că a fost încheiat, cu această societate, un contract de consultanță iar activitățile în sine care nu implică, în toate situațiile “producerea” unor înscrisuri în formă materială (...). Chiar dacă la facturi nu au fost prezentate înscrisuri justificative, multe dintre produsele realizate prin consultanță țin locul documentelor.”* în condițiile în care „serviciile de consultanță prestate de către .X. SA au vizat: *Managementul situațiilor de criză, evaluare, diagnoză, planuri de reacție, Analiză media, strategii proactive, Traducerea textului catalogului de prezentare .X. în limba engleză, Consultanță cu privire la oportunitatea acceptării diferitelor oferte de achiziție spațiu media și/sau alte servicii de comunicare, marketing și informare, Propunerea de materiale pentru aparițiile în presa scrisă, Asigurarea serviciilor de intermediere pentru comunicare media, Creație materiale promoționale eveniment, Colaborarea cu reprezentanții .X. în vederea stabilirii celei mai bune maniere de comunicare cu reprezentanții mass-media și trasarea liniilor generale pentru publicarea de materiale de promovare și multe altele”,* fără a fi depuse în susținere documente justificative in susținerea acestui punct din contestație.

Astfel, nici în susținerea contestației, societatea nu a înțeles să depună documente justificative care să probeze serviciile de publicitate, respectiv care să probeze natura acestor servicii, așa cum afirmă societatea, respectiv prezentarea situațiilor de criză identificate și identificarea oportunităților și dezavantajelor privind evaluarea, diagnoza, planurile de reacție, a obiectivelor privind analiza media, prezentarea catalogului .X., programul diferitelor oferte de achiziție spațiu media și/sau alte servicii de comunicare, marketing și informare, metodele de promovare folosite în media, respectiv promoții, publicitate, site web etc, fapt pentru

care acest argument al societății, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**Referitor la serviciile prestate de .X. SRL**, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost înregistrate cheltuieli de publicitate în suma de .X. lei potrivit facturii nr. .X./19.12.2013 prin care se achiziționează 300 bucati albume color cu titlul ".X. -*Magia Culorilor*" respectiv 150 bucati DVD cu titlul ".X. -*Cetatea Luminii*", în condițiile în care în urma analizării conținutului albumului, precum și vizualizării conținutului audio-video a DVD-ului, nu s-au identificat elemente care să justifice încadrarea acestora la cheltuieli de publicitate având în vedere că aceste produse conțin doar imaginea clădirii companiei, iar pe coperta finală a albumului este înscris textul: "*tipărirea a fost realizată cu sprijinul SNTGN .X. SA*".

Din analiza contestației, se reține că societatea motivează că „*aceste produse au fost distribuite cu ocazia întâlnirilor avute de reprezentanții .X. cu diferiți investitori, analiști și parteneri de afaceri, constituindu-se astfel ca produse de promovare a companiei în mediul în care își desfășoară activitatea.*”, fără a fi depuse în susținere documente justificative în susținerea acestui punct din contestație, respectiv un contract încheiat cu .X. SRL, precum și orice alt document care să probeze natura de „*reclamă și publicitate*” a acestor achiziții, așa cum afirmă societatea, respectiv prezentarea planului de publicitate adoptat cu identificarea oportunităților și dezavantajelor, a obiectivelor de reclamă și a strategiilor de atingere a acestora, programul acțiunilor de reclamă și publicitate, etc, fapt pentru care acest argument al societății, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Or, pct.263 alin.(1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009 stabilește "*contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor [...]*", iar conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal "*veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile*", ceea ce întărește faptul că astfel de cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli de reclama și publicitate în lipsa unor prevederi contractuale care să prevadă obligația prestatorului de a presta servicii de această natură.

**Referitor la serviciile prestate de .X. și .X. SRL**, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost înregistrate cheltuieli de publicitate, astfel:

- .X. lei potrivit facturii nr. .X./21.11.2011 emisa de .X. reprezentând "*Spectacol teatru <Nu-i rau> pe data de 12.12.2011, cf. Contractului de Parteneriat .X./11.10.2011*"

- .X. lei potrivit facturii nr. .X./21.10.2011 emisa de .X. SRL reprezentând "*C/V servicii de parteneriat conform Contract de Parteneriat*"

.X./17.10.2011" ;

- .X. lei potrivit facturii nr..X./05.12.2012, respectiv suma de .X. lei potrivit facturii nr..X./05.11.2013, emise de SC .X. SRL reprezentând "Eveniment aniversar JOHAN STRAUSS", în condițiile în care potrivit referatului nr..X./5.10.2011 comunicat conducerii societății de către Direcția Strategie și Management Corporativ în vederea aprobării finanțării, campania desfășurată a fost să ofere *mediesenilor bucurie, speranță, și căldura în suflet cu prilejul sărbătorilor de iarnă și nu acela de a promova societatea .X. SA.*

Din analiza contestației, se reține că societatea motivează că "spectacolul de teatru pus în scenă de Fundația Rodart în luna decembrie 2011, spectacol inclus în campania CSR "Sărbători de suflet" a avut ca scop crearea unui cadru de cooperare între angajații societății și promovarea imaginii acesteia la nivel local prin popularizarea siglei .X. pe materialele spectacolului (invitație, afiș), precum și postarea pe scenă a două roll-up-uri .X." respectiv "SNTGN .X. SA a încheiat contracte de parteneriat cu .X. SRL pentru organizarea concertelor susținute de orchestra Johann Strauss din Viena, pentru angajații companiei. Toate aceste spectacole, incluse în cadrul campaniei CSR "Sărbători de suflet" au avut ca scop, conform contractelor încheiate și a ofertelor depuse de organizator, promovarea imaginii companiei prin: apariția siglei .X. pe materialele spectacolului (invitație, afiș), postarea pe scenă a unui roll-up .X., spoturi tv 1 la televiziunea națională, televiziuni locale și la ProTV, machete ziare (naționale și locale) s.a.", fără a fi depuse în susținere documente justificative în susținerea acestui punct din contestație privind promovarea imaginii companiei.

Mai mult, organul de soluționare reține că, întrucât, cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă ansamblul de mijloace folosite pentru ca produsele societății să fie cunoscute și apreciate de către consumatori și prin care se realizează un sistem de comunicație la nivel de piață, din perspectiva fiscală aceste cheltuieli trebuie justificate în sensul obținerii de avantaje fiscale care trebuie evidențiate ca fiind obținute urmare acestor cheltuieli, aspect care nu a fost identificat/justificat.

De asemenea, cheltuielile de reclamă și publicitate sunt deductibile la calculul profitului impozabil în măsura în care sunt angajate în scopul realizării de venituri impozabile, iar contestatara are puterea discreționară de a angaja orice cheltuieli legal efectuate, în baza principiului liberei gestiuni a activității comerciale, în vederea producerii de venituri impozabile, precum și dreptul de a le deduce la calculul impozitului pe profit în măsura în care documentelor justificative ale acestor cheltuieli atestă îndeplinirea cumulativă a două condiții, **respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate**, or compania deține monopolul în domeniul

transportului de gaze și nu are cum influența consumatorii actuali și potențiali sau mediul de afaceri în vederea creșterii încrederii acestora în activitatea societății și atragerii de noi parteneri de afaceri.

**2. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei** înregistrate cu ocazia evenimentului „35 ani tranzit gaz în Balcani”, sumă care face parte din suma totală de .X. lei pentru care societatea a considerat cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei iar diferența de .X. lei a fost considerată deductibilă.

Suma de .X. lei este compusă astfel:

a) suma de .X. lei provenită din factura nr. .X./27.10.2009 emisă de către .X. SRL, reprezentând:

- servicii de organizare eveniment aniversar 35 de ani tranzit - .X. lei;

- servicii organizare eveniment aniversar pentru salariați - .X. lei;

b) suma de .X. lei provenită din factura nr. .X./31.07.2009 emisă de .X. SRL, reprezentând - vinuri de vinoteca;

c) albume aniversare facturate de SC .X. SRL în suma de .X. lei, respectiv facturate de .X. SRL în suma de .X. lei;

d) suma totală de .X. lei reprezentând mese servite restaurant și alte servicii protocol legate de eveniment;

e) suma de .X. lei reprezentând servicii de cazare și alte servicii hoteliere facturate cu acest prilej de .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu este în măsură să dovedească cu documente justificative cine sunt beneficiarii serviciilor și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la susținerea din contestația .X. SA potrivit căreia *“acțiunea și-a atins scopul de a promova imaginea companiei .X. în rândul publicului interesat, a partenerilor de afaceri, acționarilor, investitorilor actuali și potențiali, analiștilor financiari, etc.”* aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatara nu face dovada cu documente că a dat în consum în scop de reclamă și publicitate aceste materiale, acțiuni care să se desfășoare în baza unui contract scris care ar fi trebuit prezentat atât organelor de inspecție fiscală, cât și celor de soluționare a contestației.

Contestatară prezintă la contestație *“extras din Hotărârea nr.13/2009 a Consiliului de Administrație al Societății naționale de Transport Gaze Naturale .X. SA .X., luată în ședința din data de 24.09.2009”* prin care se *“ia act de informarea nr. .X./23.09.2009 privind evenimentul aniversar ce marchează împlinirea a 35 de ani de tranzit al gazelor naturale în România și în Balcani”*, or aceste documente nu justifică faptul că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în scopul popularizării societății, respectiv a produselor și serviciilor acesteia în condițiile care participarea la eveniment a fost posibilă doar pe baza de invitație.

**3. Referitor la serviciul prestat de** Cabinet avocat ".X." CIF .X. conform actului aditional nr..X./29.03.2011 la contractul de asistenta juridica nr..X./05.05.2009, organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea onorariului de succes convenit intre parti pentru Dosarul .X./2009 in suma de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei intrucât serviciul nu a fost efectiv prestat in beneficiul societati, concluzie emisă urmare analizării Deciziei definitive si irevocabile din acest dosar care a fost pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei -Sectia Comerciala in sedinta publica din 15.02.2011 prin care se decide:

*“Admite recursul declarat de reclamanta .X. SA Bucuresti împotriva deciziei nr. .X./A din 9 aprilie 2010 pronuntata de Curtea de Apel .X. – Sectia Comerciala pe care o modifica si în consecinta:*

*Admite apelul declarat de reclamanta .X. SA Bucuresti (...) si obliga pârâta SNTGN .X. SA la plata catre reclamanta a sumei de .X. lei reprezentând valoarea dividendelor cuvenite, aferente anului 2005 plus dobânda legală în quantum de .X. lei datorată până la 23.03.2009 și în continuare până la plata efectivă a debitului*

*Admite cererea de chemare în garantie formulata de pârâta SNTGN .X. SA si obliga chemata în garantie Ministerul Economiei prin Oficiul Participatiilor Statului si Privatizarii în Industrie Bucuresti sa plateasca reclamantei sumele sus mentionate;*

*Respinge ca nefondat recursul declarat de pârâta SNTGN .X. SA împotriva deciziei nr. .X. din 9 aprilie 2010 pronuntata de Curtea de Apel .X. – Sectia Comerciala.”*

Conform raportului de inspectie fiscala nr. F-.X./30.03.2016, obiectul contractului de asistenta juridica nr..X./05.05.2009 incheiat între Cabinet Avocat .X. si SNTGN .X. SA consta în :”redactare si semnare acte; reprezentare si asistenta juridica in dosarul Dosarul nr..X./2009, în proces cu Fondul Proprietatea“ iar obiectul procesului intentat .X. SA de catre Fondul Proprietatea consta în actiunea introductiva înregistrata în data de 25 martie 2009 pe rolul Tribunalului .X. prin care reclamanta Fondul Proprietatea a solicitat pârâtei .X. SA plata sumei de .X.,lei reprezentând valoarea dividendelor cuvenite, aferente anului 2005 si a sumei de .X. lei reprezentând dobânda legala comerciala aferenta dividendelor neachitate acumulate pâna la data de 23 martie 2009, suma ce urmeaza a fi actualizata pâna la data platii efective în condițiile în care .X. SA a considerat în anul 2005 Statul român prin Ministerul Economiei si Comertului, ca fiind unic actionar procedând în consecinta la distribuirea dividendelor.

Astfel, argumentul contestatarei „În aceste condiții, prin obținerea soluției de obligare la plata a Ministerului Economiei - OPSPi către Fondul Proprietatea SA a sumelor pretinse, .X. a fost scutită de plata către Fondul Proprietatea a sumelor de mai sus, astfel hotărârea dată de instanța de

*recurs a fost favorabilă .X. și a fost justificată încheierea Actului Adițional la Contractul de asistență juridică nr..X./15.05.2009 și plata onorariului de succes în sumă de .X. lei.” nu poate fi reținut întrucât fondul cauzei este dacă Fondul Proprietatea detinea sau nu, în 2005 calitatea de actionar al .X. SA, ori ÎCCJ atribuie această calitate Fondului Proprietatea pentru anul 2005, în contradictoriu cu cele susținute de .X. SA, prin avocat .X. și prin modul de distribuire a dividendelor aferente anului 2005 și “*obliga chemata în garanție Ministerul Economiei prin Oficiul Participațiilor Statului și Privatizării în Industrie București să plătească reclamantei sumele la care a fost obligată pârâta*”.*

În consecință, organul de soluționare reține că obligarea pârâtei .X. SA la plata nu poate fi asimilată cu un succes chiar dacă s-a admis cererea de chemare în garanție care este o acțiune secundară și are ca scop recuperarea dividendelor de la actionarul care le-a primit necuvenit și direcționarea acestora către cel caruia i se cuvin de drept întrucât a fost înregistrat un insucces pe fondul cauzei.

**4. Referitor la cheltuielile de protocol** în sumă de .X. lei pentru care TVA este în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă:

- a) în anul 2009 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cheltuielile efectuate pentru organizarea evenimentelor “ziua gazistului”, “centenar gaz” și a sărbătorilor de iarnă;
- b) în anul 2010 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de 70.756 lei, cheltuieli efectuate pentru mesele acordate angajaților societății cu ocazia zilei de 8 martie, pentru care TVA este în sumă de .X. lei;
- c) în anul 2011 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților cu ocazia zilei de 8 martie, respectiv pentru realizarea unor albume foto de prezentare a orasului .X., pentru care TVA este în sumă de .X. lei;
- d) în anul 2012 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților cu ocazia zilei de 8 martie, pentru organizarea evenimentelor “ziua gazistului”, pentru mesele acordate angajaților cu ocazia Crăciunului pentru care TVA este în sumă de .X. lei;
- e) în anul 2013 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cheltuielile efectuate pentru mesele acordate angajaților societății cu ocazia zilei de 8 martie și pentru achiziționarea unor cadouri în luna decembrie 2013, pentru care TVA este în sumă de .X. lei ;
- f) în anul 2014 au fost înregistrate cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de cadouri pentru colindători în luna decembrie, pentru achiziționarea de cadouri în vederea acordării acestora partenerilor instituționali ai societății pentru care TVA este în sumă de .X. lei.



Analizând destinația acestor cheltuieli și documentele în baza cărora au fost înregistrate în contabilitate (facturi, referate întocmite pentru aceste ocazii), organele de inspecție fiscală au constatat că nu pot fi admise ca și cheltuieli de protocol întrucât nu sunt efectuate în scopul afacerii, respectiv TVA dedusă aferentă cheltuielilor înregistrate de societate ca și cheltuieli de protocol nu poate fi dedusă, întrucât societatea nu este în măsură să facă dovada de utilizarea acestor achiziții în folosul operațiunilor taxabile.

Întrucât, .X. SA este .X., iar tratatiile acordate în cadrul unei aniversări pentru care nu au fost prezentate documente, din care să rezulte că acestea au avut drept scop dezvoltarea afacerii iar pe de altă parte din lista invitaților rezulta că majoritatea acestora provin din altă categorie decât cea a partenerilor de afaceri (aparatură de stat, patronat .X., directori exploatare, sindicate, pensionari), se reține că nu este imperios necesar ca, "*parteneri de afaceri ai companiei, clienți și potențiali furnizori*", așa cum susține contestatara, să promoveze imaginea companiei.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că "*Organizarea, împreună cu .X. SA a evenimentului aniversar "100 ani de istorie a gazului Românesc" a avut loc în perioada 23.04.2009- 25.04.2009 iar la acesta au participat reprezentanți ai conducerii statului și guvernului României, conducerea Ministerului Economiei precum și ai unor multiple instituții și autorități naționale și/sau teritoriale, firme colaboratoare din țară și străinătate, pensionari și specialiști din industria gazieră (conform documentului "Listă invitați din partea .X. la Evenimentul „.X. 100 ani”*".

Considerăm sumele evidențiate în tabelul general, în valoare de .X. lei, cât și cheltuielile efectuate de ziua gazistului ca fiind cheltuieli de protocol deoarece la aceste întâlniri au participat parteneri de afaceri ai companiei, clienți și potențiali furnizori iar ele nu au avut rolul de a promova imaginea companiei.

În ceea ce privește achiziționarea unor albume foto, de prezentare a orașului Mediaș înregistrarea lor ca și cheltuieli de protocol, facem precizarea că acest lucru s-a făcut având în vedere faptul că aceste produse au fost distribuite cu ocazia întâlnirilor avute de reprezentanții .X. cu diferiți investitori, analiști și parteneri contractuali.", nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație, nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul în care aceste achiziții de "*protocol*" contribuie la desfășurarea activității curente a .X. SA.

**În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei (.X.+X.+X.), societatea nu prezintă în susținerea cauzei niciun document sau argument din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, singura mențiune este "*argumentele .X. invocate în Secțiunea A, pct.9/10/12 prezentei contestații sunt întrutotul valabile în argumentarea***

*contestației privitoare la plata sumelor reprezentând TVA”, or în materia TVA prevederile legale sunt de strictă aplicare, fiind diferite de cele în materia impozitului pe profit.*

Or, aceste susțineri nu se pot reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.10 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

*(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”*

și conform prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”,* iar coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritățile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respecta prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță similară.

Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei « serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

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.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate 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.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în conformitate cu 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. SA pentru acest capăt de cerere.

**4. Referitor la veniturile din exploatare în sumă de .X. lei aferente diferenței între tariful de racordare perceput pentru lucrări de racordare la rețeaua de gaze prevăzute prin contracte de racordare și valoarea lucrărilor executate efectiv, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să evidențieze diferența rezultată în categoria veniturilor primite cu titlu gratuit în momentul recepționării mijloacelor fixe pentru sumele evidențiate în categoria subvențiilor, în condițiile în care obiectivele de investiții au generat mijloace fixe amortizabile care au fost transferate cu titlu gratuit în patrimoniul contestatarei.**

În fapt, s-a constatat din evidența contabilă a .X. SA că are evidențiate în contul 475 "*Subvenții pentru investiții*" tariful ce a fost încasat în baza facturilor emise de operatorul SNT ce are ca obiect racordarea la rețeaua de gaze a diverșilor clienți, întrucât:

- în baza contractelor încheiate în perioada 2009-2014 cu diverși clienți, .X. SA a primit de la aceștia active, sub formă de numerar care au avut ca destinație achiziția sau construirea de imobilizări corporale, pentru a-i conecta la rețeaua de gaze, sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii, active care la rândul lor au intrat în patrimonial .X. SA ca mijloace fixe amortizabile cu titlul gratuit, pentru care s-a încasat tariful de racordare în suma de .X. lei, cu scopul de a se realiza obiectivele de investiții,

- la finalizarea investițiilor au rezultat mijloace fixe amortizabile, care au fost transferate cu titlul gratuit și care au intrat în patrimonial .X. SA, valoarea acestora fiind în suma totală de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală având în vedere, la fiecare contract în parte, de faptul că, valoarea tariful de racordare încasat este mai mare decât valoarea mijloacelor fixe rezultate, diferența în suma de .X. lei reprezintă venituri primite cu titlul gratuit și care trebuiau înregistrate în contul de profit și pierdere în momentul recepționării mijloacelor fixe respective. .X. SA, prin modul de înregistrare a cheltuielilor cu amortizarea și a veniturilor privind subvențiile pentru investiții, recunoaște faptul că această diferență trebuie înregistrată în veniturile din exploatare pentru fiecare contract în parte, însă punctul de vedere al organului de inspecție fiscală diferă față de cel al societății verificate, în ceea ce privește perioada fiscală la care trebuiau efectuate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat conform situațiilor puse la dispoziție de către societate, pentru fiecare Racord și SRM realizat, că a fost cuprinsă în veniturile din exploatare, suma de .X. lei, rămânând diferența în suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezentând venituri din exploatare, care nu au fost înregistrate în contul de profit și pierderi în

perioada verificata, fiind de fapt diferenta stabilita suplimentar de catre organul de control.

Astfel, având în vedere că pentru suma de .X. lei, .X. SA nu mai are obligații contractuale în sensul de a realiza lucrări, persoanele titulare de contract au fost racordate și beneficiază deja de servicii de furnizare a gazului, precum și faptul că, mijloace fixe amortizabile au fost transferate cu titlul gratuit și au intrat în patrimonial .X. SA, avea obligația să procedeze la înregistrarea sumelor la venituri conform pct.234 alin.3, art.236 alin.1 și art.259 alin.1-3 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

*“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.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din constatări reiese că din evidențele .X. SA a rezultat că în contul 475 "Subvenții pentru investiții" este înregistrată suma de .X. lei reprezentând tariful de racordare de la clienții săi, cu scopul de a se realiza obiectivele de investiții cuprinse în contractele încheiate cu acestia, iar la finalizarea investițiilor au rezultat mijloace fixe amortizabile, care au fost transferate cu

titlul gratuit si au intrat in patrimoniul .X. SA, valoarea acestora fiind in suma totala de .X. lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat că pentru fiecare contract in parte, valoarea tariful de racordare incasat este mai mare decat valoarea mijloacelor fixe rezultate, iar diferenta in suma de .X. lei reprezinta venituri primite cu titlul gratuit si care trebuiau inregistrate in contul de profit si pierdere in momentul receptionarii mijloacelor fixe respective.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat diferenta de .X. lei nu compenseaza o cheltuiala aferenta, fiind data cu titlul gatuit la .X. SA, iar societatea avea obligatia sa o declare la veniturile din exploatare, la datele la care au fost receptionate mijloacele fixe respective si care au fost inregistrate in evidenta contabila.

Mai mult, din situatiile pentru fiecare Racord si SRM realizat, puse la dispozitie de catre societate, organele de inspectie fiscală au constatat ca a fost cuprinsa in veniturile din exploatare, suma de .X. lei, ramanand diferenta in suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezentand venituri din exploatare care nu au fost inregistrate in contul de profit si pierderi in perioada verificata..

Or, acest aspect este acceptat de contestatară doar parțial, respectiv *“considerăm corectă recunoașterea veniturilor din taxa de racordare în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor, venitul din taxa de racordare fiind determinat prin împărțirea integrală a taxei de racordare la durata de utilizare a activului construit. Societatea consideră că diferența dintre valoarea tarifului de racordare încasat (în anumite cazuri mai mare) și valoarea mijloacelor fixe rezultate nu trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în momentul recepționării mijloacelor fixe ci pe o bază sistematică, pe perioada de amortizare a mijloacelor fixe.”*

Astfel, organul de soluționare reține că problematica ridicată este momentul când are loc recunoașterea venitului din taxa de racordare, respectiv:

- contestatară - *pe o bază sistematică, pe perioada de amortizare a mijloacelor fixe;*

- organele de inspectie fiscală - pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea, dar pâna la concurenta costurilor generate de construirea racordului.

Contractele de racordare au avut la bază prevederile HG nr.1043/2004 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la Sistemul național de transport al gazelor naturale, a Regulamentului privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a Regulamentului privind accesul la conductele de alimentare din amonte, respectiv:

*“ART. 18 - (1) Tariful de racordare va cuprinde, după caz, costurile legate de proiectare, execuție și punere în funcțiune a instalației de racordare, regularizările aferente avizelor și autorizațiilor emise de organisme abilitate, precum și sumele destinate pentru obținerea dreptului de folosință a terenului pe care se realizează instalația de racordare și sumele destinate pentru achiziția terenului destinat amplasării instalațiilor aferente punctelor de predare-preluare.*

*ART. 25 - Sumele provenite din încasarea tarifelor de racordare la SNT vor fi utilizate cu destinația pentru care au fost percepute.*

*ART. 26 - Instalația de racordare, precum și obiectivele, aferente realizate în baza contractului de racordare fac parte din SNT, aparținând proprietății publice a statului, și sunt incluse în patrimoniul operatorului SNT.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține tariful de racordare cuprinde costurile legate de proiectare, execuție și punere în funcțiune a instalației de racordare, iar instalația de racordare la rețeaua de gaze se include în patrimoniul operatorului.

Având în vedere prevederile pct.234 alin.1 și alin.3, pct.236 alin.1 și alin.2, pct.237 alin.1 și alin.2, respectiv ale art.259 alin.1-3 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora:

*“234. - (1) Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau achiziționeze active imobilizate.(...)*

*(3) În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.*

*236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.*

*(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.*

*237. - (1) Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve.*

*(2) Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.*

*259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv*

*executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

*(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*

*(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus subvențiile pentru active se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amanat. Venitul amanat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Or, în speța în cauză la data finalizării investițiilor, mijloacele fixe au fost recepționate și înregistrate în evidența contabilă a .X. SA iar subvenția obiectivelor de investiții se recunoaște drept venit prin compensarea cheltuielilor aferente, diferența rămasă neutilizată reprezentând “*alte venituri din exploatare*”.

**Însă**, în cazul în speță, sumele înregistrate de .X. SA în categoria subvențiilor pentru investiții reprezintă sume încasate cu titlu tarif de racordare, neutilizate integral ca urmare a executării lucrărilor la valori mai mici decât cele contractate, iar investițiile au fost transferate cu titlu gartuit în patrimoniul .X. SA.

Ca urmare, plecând de la prevederile legale în materie contabilă potrivit cărora „*În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*” (pct.252. alin.1 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene), în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are obligația înregistrării pe venituri a acestor sume și au procedat la impozitarea acestora la momentul recepției lucrării de construire a racordului.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia „*deși societatea folosește sumele suplimentare încasate pentru a finanța lucrări de racordare la SNT care nu sunt acoperite de tarif de racordare, s-ar vedea pusă în situația de a înregistra surplusul de taxă ca venit, integral în momentul recepției, conform propunerii ANAF, dar în cazul în care cheltuiala este mai mare decât taxa de racordare, cheltuiala suplimentară nu poate fi înregistrată în luna punerii în funcțiune.*” nu poate fi reținut în



soluționarea favorabilă a contestației întrucât *“Tariful de racordare se achită într-un interval de 5 zile lucrătoare de la data încheierii contractului de racordare, dacă părțile nu convin alte modalități de plată, fără însă a depăși data punerii în funcțiune a instalației de racordare.”* conform art.18 alin.3 din HG nr.1043/2004 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la Sistemul național de transport al gazelor naturale, a Regulamentului privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a Regulamentului privind accesul la conductele de alimentare din amonte.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent veniturilor impozabile în sumă de .X., motiv pentru care, în conformitate cu 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. SA pentru acest capăt de cerere.

**5. Referitor la cheltuielile cu sponsorizările în sumă de .X. lei aferente evenimentului „Gala Bute”, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea drept de deducere sunt cheltuieli cu sponsorizarea în condițiile în care din documentele existente nu s-a făcut dovada că sponsorizarea a respectat în totalitate prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.**

**În fapt**, în luna iulie 2011 .X. SA înregistrează în ct.6582 *“Cheltuieli cu sponsorizările”* suma de .X. lei în baza contractului de sponsorizare nr.16/10.06.2011 între .X. SA în calitate de sponsor și Federația Română de Box în calitate de beneficiar al sponsorizării, potrivit art.21 alin.(4) lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții .X. SA consideră aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal și uzează de dreptul de deducere integrală a acestei sume din impozitul pe profit.

Din adresa nr..X. emisă de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-DNA-Secția de combatere a infracțiunilor conexe

infracțiunilor de corupție înregistrată la SNTGN .X. SA sub nr..X. din 30.09.2013 rezulta ca în urma cercetărilor efectuate în această cauză se rețin următoarele:

- învinuitul .X. în calitate de președinte al Federației Române de Box a solicitat și primit în numele acesteia, sponsorizări de la 10 companii naționale printre care și SNTGN .X. SA,

- sponsorizările au fost acordate ca urmare a inducerii în eroare a reprezentanților companiilor prin ascunderea față de aceștia a împrejurărilor care au transformat evenimentul într-o activitate cu scop lucrativ, situație în care, conform prevederilor art.1 din Legea 32/1994, sponsorizările nu mai puteau fi acordate,

- .X. a ascuns faptul că organizator exclusiv al Gale Internaționale de Box era SC .X. SRL, aceasta având o formă de organizare juridică care nu se regăsește între entitățile prevăzute la art.4 din Legea sponsorizării nr.32/1994 și care poate fi beneficiarul unei sponsorizări,

- aceste aspecte au condus la încălcarea, fără voie, de către reprezentanții SNTGN .X. SA a prevederilor art.1 din Legea nr.32/1994.

Prin adresa nr..X. din 27.09.2013 transmisă de SNTGN .X. SA către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-DNA-Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție această comunică că se constituie parte civilă pentru suma de .X. lei compusă din:

- .X. lei sumă acordată cu titlu de sponsorizare
- .X. lei reprezentând dobânda legală remuneratorie.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că adresa nr..X. emisă de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-DNA-Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție înregistrată la SNTGN .X. SA sub nr..X. din 30.09.2013 se încadrează în categoria informațiilor, documente sau alte înscrisuri comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale.

În aceste condiții, având în vedere prevederile art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deducerea din impozitul pe profit datorat pentru trim III 2011 în sumă de .X. lei nu poate fi admisă ca atare întrucât sponsorizarea în cauză a fost acordată în afara cadrului legislativ impus de prevederile din Legea nr.32/1994 .

**În drept,** conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; **contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr..X./2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;”

Conform prevederilor art.1, art.2 și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

#### “ART. 1

(1) **Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.**

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

#### ART. 2

Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

#### ART. 4

(1) **Poate fi beneficiar al sponsorizării:**

a) **orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale,**

*precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice [...]*”.

La cap.2 alin.1 din OMF nr.994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu privire la beneficiarii sponsorizării, se prevede:

*“1. Pot beneficia de sponsorizare, potrivit dispozițiilor art. 4 și 5 din lege, orice persoana juridică de utilitate publică și orice persoana juridică nonprofit, care au sediul în România, și desfășoară sau vor fi autorizate să desfășoare una dintre activitățile menționate expres în art. 4. În acest sens, pot beneficia de sponsorizare: școli, spitale, cămine de bătrâni, orfelinat, asociații, fundații etc., dacă au personalitate juridică.(...)”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării *orice persoană juridică fără scop lucrativ* care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau cărți, publicații, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- în luna iulie 2011 societatea a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei pe care le-a considerat nedeductibile fiscal dar a uzat de dreptul de deducere integrală a acestei sume din impozitul pe profit,
- din adresa nr..X. emisă de către Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a infractiunilor conexe infractiunilor de coruptie inregistrata la SNTGN .X. SA sub nr..X. din 30.09.2013 rezulta că *“sponsorizarile au fost acordate ca urmare a inducerii în eroare a reprezentanților companiilor, respectiv prin ascunderea față de aceștia a împrejurărilor reale ale organizării Galei, respectiv a împrejurărilor care au transformat evenimentul sportiv într-o activitate cu scop lucrativ, situație în care, conform prevederilor art.1 din Legea nr.32/1994, sponsorizările nu mai puteau fi acordate.”* în condițiile în care *“(…) organizator exclusiv al Galei era .X. SRL (...) și că acest eveniment îi aducea un beneficiu financiar”;*
- din adresa nr..X./27.09.2013 transmisă de .X. SA către Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a

infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție aceasta comunica ca *“în situația în care cele arătate de dumneavoastră (...) respectiv că din cercetările efectuate rezultă că suma acordată de către .X. SA, cu titlu de sponsorizare a fost utilizată în scopul obținerii unor foloase patrimoniale de către organizatorul declarat al Galei de Box, înțelegem, ca în temeiul art.15 din Codul de procedură penală, să ne constituim parte civilă în dosarul nr..X., înregistrat la DNA Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexe infracțiunilor de Corupție”*, respectiv pentru suma de .X. compusa din:

- .X. lei suma acordata cu titlu de sponsorizare;
- .X. lei reprezentind dobinda legala remuneratorie.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli nu respectă prevederile legale invocate pentru a fi scăzute din impozitul pe profit datorat, respectiv:

- În ceea ce privește cheltuielile efectuate cu sponsorizările, se reține că acestea reprezintă cheltuieli suportate de societate în condițiile în care *“Organizarea Galei de Box de către .X. SRL era, de fapt, o activitate cu scop lucrativ (...)”*, nefiind îndeplinite elementele unor cheltuieli de sponsorizare așa cum este aceasta definită la art.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare *“Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.”*, iar potrivit art.4 alin.1 lit.a din legea sus menționată, persoanele juridice care obțin beneficii din activitatea sponsorizată nu fac parte din categoria persoanelor care pot beneficia de sponsorizare.

Referitor la susținerea .X. SA potrivit căreia *„Considerăm conduita ANAF, respectiv aceea de a se antepunuta cu privire la ”încălcarea, fără voie, de către reprezentanții SNTGN .X. SA a prevederilor art.1 din Legea nr.32/1994”, total eronată în raport cu faptul că dosarul penal se află pe rolul instanțelor nefiind pronunțată o sentință definitivă.*

Mai mult, în cuprinsul legii penale și a legislației aferente, lipsa vinovăției înlătură caracterul penal al faptei, astfel că .X. nu a *”încălcat”* nicio lege la momentul acordării sponsorizării și nici ulterior, iar prin constituirea ca parte civilă în dosarul penal, .X. nu a acceptat faptul că a *încălcat legea ci a uzat de dreptul de a-si recupera sumele de bani acordate cu titlu de sponsorizare.”*organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu s-au antepunuta cu privire la încălcarea fără voie a prevederilor legale, aspect cercetat de organele abilitate ale statului, respectiv Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie-DNA-Sectia de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție, ci doar au constatat că din punct de vedere fiscal nu au fost respectate

condițiile prevăzute de lege pentru deducerea acestor cheltuieli. Legiuitorul în materie fiscală nu face distincție între încălcarea „cu voie sau fără voie” a prevederilor legale, ci prevede expres care sunt acele condiții care trebuie respectate.

În aceste condiții, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu pot reprezenta sponsorizări și nu se scad din impozitul pe profit datorat.

Față de textele de lege invocate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corect a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, or potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Rezulta ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Mai mult, organele de soluționare a contestației rețin că societatea s-a constituit parte civilă în dosarul penal pentru a-și recupera sumele plătite ca sponsorizare.

Astfel, 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 contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de .X. lei.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente contravalorii lucrărilor de construcții privind demontarea tronsonului de conductă la care s-a renunțat „Conducta de transport gaze naturale DN400 Biharia-Aleșd”, Agenția Națională de**

**Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA datorează TVA în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că bunurile achiziționate în perioada verificată sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar contestatara nu face dovada circumstanțelor care nu depind de voința sa.**

**În fapt,** .X. SA a efectuat lucrări în vederea derulării obiectivului de investiții "*Conducta de transport gaze naturale Dn400 Biharia – Aleșd*", decontându-se prestatorilor (conform contactelor în forma inițială) atât materialele cât și manopera iar în Referatul nr..X./30.06.2014 se menționează faptul că s-a renunțat la executarea ultimului tronson din această conductă.

În urma renunțării prin același referat s-a propus:

- micșorarea valorii de recepție a obiectivului cu suma de .X. lei compusă din:

- .X. lei reprezentând contravaloarea materialului rămas,
- .X. lei contravaloarea lucrărilor de construcții montaj respectiv demontarea tronsonului de conductă la care s-a renunțat;
- "*transferul pe cheltuieli a costurilor de .X. lei, costuri aferente lucrărilor care nu mai fac obiectul recepției finale*";
- restituirea în magazie a materialelor în valoare de .X. lei (excluzând valoarea teviilor aflate în pământ), materiale rămase la finalizarea acestui obiectiv.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei care reprezintă contravaloarea lucrărilor de construcții respectiv demontarea tronsonului de conductă la care s-a renunțat a fost considerată, în mod corect de către societate, cheltuielă nedeductibilă, iar renunțarea la acest tronson s-a produs în urma eliberării unui certificat de urbanism nefavorabil de către Consiliul Județean .X., aspect comunicat societății prin adresa nr..X./11.06.2010 înregistrată la .X. sub nr..X./23.06.2010, în condițiile în care lucrările de montaj a conductei s-au efectuat înainte de obținerea certificatului de urbanism, fapt pentru care TVA în suma de .X. lei aferentă lucrărilor de demontare a conductei nu poate fi admisă la deducere potrivit prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.45 alin.6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce precizează:

Art.145 “ (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;(...)”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

De asemenea, prin HG nr.84/2013 au fost modificate prevederile art.45 din HG nr.44/2004, de aplicare a prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003, în sensul celor hotărâte de Curtea Europeană, după cum urmează:

*"(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești."*



respectiv cu alin.(7), alineat invocat de altfel și de către contestatară, potrivit căruia:

*“(7) Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/inchirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări.”*

Astfel, în lumina prevederilor legale mai sus citate, în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii lucrărilor de construcții respectiv demontarea tronsonului de conductă la care s-a renunțat din obiectivul de investiții *“Conducta de transport gaze naturale Dn400 Biharia – Alesd”*, investiție sistată în anul 2014, s-au verificat și analizat, pe lângă îndeplinirea de către societate a cerințelor de formă impuse de legea fiscală, și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale societății, motivele pentru care investiția a fost sistată, existând posibilitatea să nu se finalizeze și deci să nu fie utilizată pentru activitatea sa economică, și anume dacă aceste motive sunt obiective și nu au depins de voința societății.

La dosarul cauzei se regăsesc următoarele documente:

- *Lista cheltuielă nedeductibilă (detaliată) în perioada ian-2014-dec-2014* care prezintă documentele nr..X. și nr..X. privind înregistrarea referatului nr..X./30.06.2014 privind micșorarea valorii de recepție al obiectivului de investiții *“Conducta de transport gaze naturale Dn400 Biharia – Alesd”*

- Referatul nr..X./30.06.2014 privind micșorarea valorii de recepție al obiectivului de investiții *“Conducta de transport gaze naturale Dn400 Biharia – Alesd”*, unde se menționează faptul ca s-a recurs la *“renunțarea execuției ultimului tronson de conductă (...)”*,

- adresa nr..X./19.02.2009 emisă de primăria .X. către Consiliul Județean-.X., unde se menționează *“Avizul nostru este nefavorabil,*

deoarece .X. SA, nu a ajuns la o înțelegere cu proprietarii terenurilor afectate de trecerea acestei conducte (...)",

- adresa nr..X./11.06.2010 emisă de Consiliul Județean-.X. către .X. SA, unde se menționează "s-a primit un formular F3 cu aviz nefavorabil din partea comunei Lungașu de Jos", respectiv "(...) ne obligă să eliberăm un certificat de urbanism nefavorabil, pentru scopul solicitat (...)",

- listingul "facturi de furnizori pe lucrări de investiții" efectuate în perioada ian 2006-dec 2014 pentru obiectivul CONDUCTA TRANSP GN BIHARIA – ALESD

Astfel, se reține că renunțarea la acest tronson (care a impus efectuarea lucrărilor de demontare) s-a produs în urma eliberării unui certificat de urbanism nefavorabil de către Consiliul Județean .X., aspect comunicat societății prin adresa nr..X. din 11.06.2010 înregistrată la .X. SA sub nr..X. din 23.06.2010, iar montarea conductei în lipsa certificatului de urbanism ține exclusiv de decizia societății, respectiv plata despăgubirilor solicitate pentru proprietarii de terenuri intravilane afectați de montarea conductei de gaz.

Referitor la susținerea petentei că regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene, susținând că dreptul la deducerea TVA este confirmat, păstrându-se dreptul de deducere chiar dacă nu desfășoară activități economice, din motive obiective, aceasta nu poate reținută în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit acestor prevederi, dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal, nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, ori trebuie menționat că nu poate fi vorba de motive obiective, care nu depind de voința sa, în condițiile în care montarea conductei în lipsa certificatului de urbanism ține exclusiv de decizia societății.

Referitor la cazurile invocate de societate din jurisprudența europeană, respectiv Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian și Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95, Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV menționăm că acestea nu sunt relevante în situația de fapt a .X. SA și nu pot fi aplicate la speța de față având în vedere faptul că societatea nu face dovada angajării tuturor cheltuielilor ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte intenția societății de a concretiza cheltuielile efectuate, respectiv nu prezintă dovezi obiective că intenționează să desfășoare în viitor o activitate economică care să dă naștere

la operatiuni taxabile și nici circumstante în acest sens care nu depind de vointa sa personală, desi este obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate conditiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura în original care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Conform prevederilor legale, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile și au la baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile sunt utilizate întradevăr în folosul operatiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

Astfel, 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

\*

\*

\*

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva impozitului pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin contestație doar sunt amintite accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

**7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor din diferența de tarif pentru servicii intreruptibile de transport pentru componenta „rezervare capacitate” și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din *Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016*, care au stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.03.2016*, contestată, au fost transmise către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, în vederea conexării la dosarul DIICOT-Structura Centrală nr..X. care are ca obiect cercetarea penală a relației comerciale între .X. SA și .X. SA.**

**În fapt**, pentru anul gazier 01.07.2010 - 30.06.2011 .X. SA in calitate de "operator al sistemului de transport" (OST) a încheiat :

- cu .X. SA - .X. în calitate de utilizator al Sistemului National de Transport si beneficiar al serviciilor de transport denumita în continuare utilizator al rețelei (UR), Contractul de transport gaze naturale (pentru servicii intreruptibile) nr.2i din 29.06.2010, semnat de parti in 21.07.2010 ;
- cu .X. SA - RO .X. în calitate de utilizator al Sistemului National de Transport si beneficiar al serviciilor de transport denumita în continuare utilizator al rețelei (UR), Contractul de transport gaze naturale (pentru servicii intreruptibile) nr.3i din 29.06.2010, semnat de parti în 15.07.2010;

Potrivit prevederilor art.8 alin.(1) din ambele contracte mentionate mai sus, UR va plati OST contravaloarea serviciilor de transport prestate, calculata in baza tarifului pentru servicii întreruptibile de transport, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010, dupa cum urmeaza :

- componenta pentru rezervarea capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare 0,17 lei,

- componenta volumetrica pentru fiecare MWh transportat - 7,50 lei.

Pentru UR care se declara intreruptibili, tariful pentru componenta de rezervarea a capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru

fiecare MWh si ora de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010, a fost pentru anul gazier 2010 - 2011 de 0,17 lei fata de 0,22 lei pentru fiecare MWh si ora de rezervare, tarif prevazut pentru UR care nu se declara întreruptibili.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste doua contracte au fost incheiate cu incalcarea prevederilor art.8 din Procedura de evaluare a conditiilor necesare încheierii contractelor pentru prestarea serviciilor întreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul national de transport aprobata prin Decizia ANRE 1137 din mai 2010, in sensul ca nu a fost respectata conditia impusa de art.43 alin.(2) lit.g) din Ordinul presedintelui ANRE nr.54/2007, cu modificările si completările ulterioare, cu privire la respectarea de catre aceste doua societati a termenului de plata, stipulat in contractele anterioare, respectiv :

- .X. SA achita factura nr..X./30.04.2010 in valoare de .X. lei, astfel:

- .X. lei în data de 21.07.2010
- .X. lei în data de 26.07.2010
- .X. lei în data de 11.08.2010,

înregistrând astfel la data incheierii contractului nr. .X. din 29.06.2010 datorii restante provenite din derularea contractelor de servicii de transport anterioare,

- .X. SA achita :

- factura nr..X./31.05.2010 în valoare de .X. lei in data de 30.06.2010,
- factura nr..X./30.06.2010 în valoare de .X. lei in data de 29.07.2010,

înregistrând astfel la data incheierii contractului nr. .X. din 29.06.2010 datorii restante provenite din derularea contractelor de servicii de transport anterioare.

Întrucât, clientii nu trebuiau sa beneficieze de tariful (mai mic) pentru componenta de rezervarea a capacitatii in sistemul de transport al gazelor naturale, pentru fiecare MWh si ora de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010 pentru UR intreruptibili, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.258 alin.1 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar consecinta fiscala este reducerea profitului avind drept efect fiscal nedeclararea si nevirarea la scadenta indicata de art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a obligatiei datorate reprezentind impozit pe profit in suma de .X. lei.

De asemenea, întrucât s-a diminuat in mod eronat baza de impozitare pentru lunile iulie - decembrie 2010 si ianuarie - iunie 2011 cu suma totala de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat și că s-a uzat in mod

eronat de prevederile art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar consecita fiscala a acordarii tarifului redus pentru componenta "rezervare de capacitate", in conditiile in care clientii respectivi nu indeplineau conditiile legale de acordare, fapt pentru care s-a redus baza de impozitare a TVA având drept efect fiscal nedeclararea si nevirarea la scadenta indicata de art.156 din același act normativ, a obligatiei datorate reprezentind TVA in suma totala de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au transmis Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție cu adresa nr..X./26.04.2016, sesizarea ce cuprinde constatările efectuate pe parcursul inspecției fiscale la .X. SA privind diminuarea diferenței de tarif pentru componenta "rezervare de capacitate", pentru a fi avute în vedere la cercetările ce se efectuează în dosarul nr..X. având ca obiect aceleași operațiuni efectuate între .X. SA și .X. SA.

Sesizarea nr..X./26.04.2016 transmisă organelor de cercetare penală vizează obligații fiscale suplimentare către bugetul de stat, în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, valoare ce face atât obiect al Deciziei de impunere nr.F-.X./30.03.2016, cât și al contestației .X. SA împotriva acesteia, la care au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*"(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă".*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./30.03.2016, contestate și stabilirea caracterului

infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor înregistrate, din perspectiva diminuării bazelor de impune privind impozitul pe profit și TVA prin neînregistrarea unor venituri ce provin din contracte intreruptibile încheiate cu .X. SA și .X. SA care nu erau în măsură să beneficieze de un tarif mai mic pentru componenta de rezervare a capacității în sistemul de transport a gazelor naturale pentru fiecare MWh și oră de rezervare, reglementat prin Ordin ANRE nr.18/24.06.2010 pentru utilizatorii de rețele intreruptibile întrucât contractele au fost încheiate cu încălcarea prevederilor art.8 din Procedura de evaluare a condițiilor necesare încheierii contractelor pentru prestarea serviciilor intreruptibile de transport al gazelor naturale prin Sistemul național de transport aprobată prin Decizia ANRE nr.1137/2010.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, se ridică problema existenței unor suspiciuni privind valoarea reală a veniturilor ce trebuiau încasate de societate cu consecința sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În ceea ce privește legătura cu dosarul .X.-.X., se reține că organele de inspecție fiscală au sesizat faptul că *„începând cu data de 01.07.2010 .X. SA nu își mai putea asuma calitatea de consumator intreruptibil și astfel nu se mai califica începând cu această dată pentru obținerea reducerilor la prețul de valorificare a gazelor din producția internă întrucât nu îndeplinește condiția referitoare la calitatea de consumator intreruptibil impusă de Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010, privind aprobarea politicii de acordare a reducerilor la prețul de valorificare a gazelor din producția internă pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 (...)*”.

Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.*

În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în venituri care au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele raportate ori venituri pentru care nu există documente justificative, și care nu sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni

fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele [Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție](#), descriere care se circumscrie speței.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de casație și justiție, adresa nr..X./26.04.2016 în temeiul art.69 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./30.06.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele:” *atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*”

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate*



*împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.69 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *”există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.**”*

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]*”

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor din diferența de tarif pentru servicii intreruptibile de transport pentru componenta „rezervare capacitate” și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, respectiv:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
  - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
  - .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

\*

\*

\*

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

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./30.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./30.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu cele prezentate în motivarea prezentei decizii.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**