



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.155 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL, din București, înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP 754/14.04.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./11.04.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub **nr. A – SLP 754/14.04.2016**, asupra contestației formulată de **.X. SRL**, cu sediul social în .X., strada .X., Biroul nr. .X., .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

.X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-.X./12.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./12.02.2016 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice, având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** –accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Față de data comunicării deciziei de impunere astfel cum a fost corectată potrivit Referatului privind îndreptarea erorilor materiale nr..X./03.03.2016, respectiv 07.03.2016, potrivit adresei nr..X./07.03.2016 de înaintare a titlului de creanță, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de 18.03.2016, potrivit ștampilei registraturii Administrației .X. a Finanțelor Publice .X. aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

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

I. .X. SRL, contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice prin Decizia de impunere nr.F-.X./12.02.2016, precizând următoarele:

SC .X. SRL solicita anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./12.02.2016, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./12.02.2016, în ceea ce privește impunerea obligației de colectare a TVA în suma de .X. lei, aferenta transferului cotei de participare de 30% către .X., care a acționat prin intermediul sucursalei sale din România, actuala .X. – Sucursala .X..

Societatea consideră concluziile echipei de inspecție fiscală fără temei legal susținând că SC .X. SRL a respectat prevederile legislației în materie de TVA în ceea ce privește baza impozabilă de 100 de dolari pentru vânzarea (retransferarea) cotei de participare de 30 % în Blocul 28 din Marea Neagră (perimetrul ex-28 Est .X.) către .X. B.V și a acționat de bună credință, dorind să se retragă dintr-o asocieră de petrol și gaze ale cărei activități de explorare nu au avut succes, existând o nevoie comercială și economică pentru BEACH de a se retrage din concesiune.

De asemenea, societatea susține că:

- Beach și .X. nu sunt părți afiliate și au negociat prețul vânzării la 100 dolari (exclusiv TVA) conform principiului valorii de piață, suma agreeată conform contractului fiind relevantă și opozabilă;

- Rapoartele financiare ale societății susțin valoarea nominală atribuită Blocului 28;

- Conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție, regula generală este că baza impozabilă pentru o livrare de bunuri/servicii este o valoare subiectivă, aceasta reprezentând contravaloarea primită cu adevărat, și nu o valoare estimată folosind criterii obiective, așa cum au considerat organele de control în cazul de față. Existența excepțiilor de la regula generală apar doar în cazul anumitor tipuri de tranzacții și în cazul în care fie furnizorul, fie beneficiarul nu beneficiază de drept de deducere al TVA integral – nefiind cazul în situația de față. Hotărârile emise de către CJUE sunt direct aplicabile în Statele Membre, în conformitate cu art.11 și art. 148 din Constituția României. Mai mult, începând cu 1 ianuarie 2016, Codul Fiscal recunoaște, de asemenea, acest aspect în mod explicit la art.11 alin.11;

- Organele de inspectie fiscala sunt obligate să își susțină observațiile cu privire la situația fiscală de fapt în concordanță cu art.6 din Codul de Procedură Fiscală și Normele de aplicare ale acestuia, conform căruia, in evaluarea unei situatii fiscale sunt relevante dovezile si nu simple judecati si ipoteze;

- Pe baza prevederilor punctului 3.1 din Contractul de transfer din data de 27 martie 2015, *“drept compensatie, ca urmare a transferului si cesiunii cotelor de participare transferate de catre Beach catre .X., la data intrarii in vigoare, .X. va plati catre Beach suma de 100 de dolari”*. Așadar, ca urmare a participării în operarea concesiunii împreună cu ceilalți membri ai asocierii in participatiune din care nu au fost obtinute hidrocarburi de la data inceperii operarii concesiunii si pana in prezent, Beach a decis sa se retraga din concesiune prin vanzarea cotei de participare de 30% in Blocul 28 din Marea Neagra (perimetrul ex-28 Est .X.) catre .X., care a actionat prin intermediul sucursalei sale din Romania, actuala .X. Sucursala .X.. Pe baza contractului incheiat intre parti, Beach a hotarat sa perceapa o suma de 100 de dolari;

- Asocierea in participatiune a intreprins activitati de explorare pentru hidrocarburi in Blocul 28, inclusiv forarea unei sonde de explorare, la o adancime de 3.100 de metri. Aceste activități nu au avut succes. În acest sens, în minuta semnată de către membrii asocierii în participațiune în 6 noiembrie 2014, ca urmare a analizarii rezultatelor, s-a decis ca Blocul 28 reprezenta o resursa neeconomica, concluzionandu-se la Sectiunea 5 si la Sectiunea *„Hotararea finala a OCM”* ca *„nu exista oportunitati comerciale de foraj clare in Perimetrul EX-28 Est .X.”*.

- BEACH, a obtinut o opinie independentă de la firma de consultanță .X. (numita in continuare “GCA”) cu privire la resursele potentiale ale Perimetrului 28, care a confirmat sansele reduse de a obtine avantaje economice din operarea concesiunii in viitor.

Referitor la faptul ca societatea a anulat cheltuielile cu serviciile, aceasta precizeaza ca a recunoscut in contabilitate un activ intangibil (imobilizare necorporala), si nu cheltuieli cu serviciile achizitionate, prin intermediul contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare”. Costul acestui activ intangibil este reprezentat de costul istoric de achizitie aferent dreptului de a explora (30% din cota de participare achizitionata de la titularul concesiunii), precum si de cheltuielile ulterioare de explorare efectuate conform programului de explorare, de asemenea, capitalizate in valoarea activului intangibil achizitionat initial.

În ceea ce privește tratamentul contabil, societatea și-a întemeiat susținerile pe dispozițiile pct.74 din OMFP nr.3055/2009, iar cu privire la tipurile de cheltuieli care pot fi incluse ca și cheltuieli de dezvoltare pe prevederile pct.79 din același act normativ.

În ceea ce privește scoaterea din evidența a activului intangibil, societatea susține că aceasta s-a efectuat în conformitate cu art. 90 din actul normativ invocat mai sus, prin contul 658 „*Alte cheltuieli de exploatare*”.

Astfel, societatea consideră că această scoatere din evidența nu schimbă tratamentul contabil inițial conform caruia a reflectat în contabilitate costul unei imobilizări necorporale și nu cheltuieli cu servicii.

Societatea precizează că prezumția din raportul de inspectie fiscală, în care se menționează faptul că “*pretul de vanzare se formeaza pornind de la costul de achizitie la care se adauga o marja de profit*” este eronată, întrucât definiția la care face referire, enumera elementele care compun costul de achizitie și nu pe cele ale pretului de cumparare (pret care, după cum este reflectat mai sus, face parte integrantă din acest cost), în vederea înțelegerii de către contribuabil a modului de calcul a acestui cost și a reflectării corecte a acestuia în contabilitate. Mai mult, definiția face trimitere directă la bunuri, ori în cazul specific al .X. SRL, este vorba de o cota de 30% din concesiunea preluată de la .X., care reprezintă o imobilizare necorporală, respectând prevederile definiției de la art.144, alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014.

Mai mult, societatea menționează că în cadrul Subsecțiunii 4.4.2. “*Imobilizari necorporale*” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, la art.157 alin.(1) este prevăzută și metoda de stabilire a pretului unei imobilizări necorporale.

Astfel, prețul de vânzare al imobilizării necorporale a fost determinat, după cum urmează:

- O evaluare realizată de părțile asocierii în participațiune, conform căreia nu au existat oportunități economice privind forajul în perimetrul-28, în urma analizei tehnice efectuate, ca urmare a campaniei de explorare fără succes a Blocului 28;

- O confirmare de la o terță parte independentă, GCA, că orice investiție viitoare (oportunitate de foraj) în Bloc-28 ar fi fost neeconomică;

- O evaluare realizată de managementul Beach, care este confirmată prin deprecierea completă a imobilizării în curs de dezvoltare până la data tranzacției, respectiv 15 iunie 2015, așa cum este reflectată în balanța de verificare a .X., având în vedere că nu există probabilitatea obținerii beneficiilor economice din exploatarea activului Bloc-28;

- Pretul este cel agreat și stabilit între cele două societăți independente, Beach și .X., care tranzacționează la nivelul pieței.

Prin urmare, societatea consideră că a respectat reglementările contabile în vigoare la data efectuării tranzacțiilor menționate, privind înregistrarea în contabilitate a achiziției cotei părți din concesiune, respectiv a evidențierii cheltuielilor și veniturilor generate de vânzarea acesteia și a respectat, de asemenea, și criteriul menționat la art.157, alin.(1) din Ordinul

ministrului finantelor publice nr. 1802/2014 privind stabilirea pretului de vanzare a unei imobilizari necorporale.

În plus, față de cele de mai sus, societatea precizează că trebuie făcută clar distincția între natura economica a drepturilor de explorare / exploatare, așa cum apare înregistrată în contabilitate, și natura operațiunii din punct de vedere al TVA.

Chiar dacă, din punct de vedere contabil, drepturile de explorare/exploatare a concesiunii, precum și suma tuturor cheltuielilor capitalizate aferente acestor drepturi de explorare/exploatare rezultate din aceste drepturi, se califică drept un activ intangibil, din punct de vedere al TVA, transferul cotei de participare de 30% se califică, într-adevăr, ca o prestare de servicii, așa cum au menționat și inspectorii fiscali, în baza articolului 129, alineatul (3), litera b) din Codul Fiscal, conform căruia cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectului unui transfer de drept de proprietate, cum sunt transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, marcilor și altor drepturi similare reprezintă o prestare de servicii.

Cu toate acestea, baza impozabilă este suma agreată între părți, așa cum este menționată în factura nr. .X., din data de 20 ianuarie 2016, fiind considerată drept venit în balanța contabilă.

În baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, baza impozabilă pentru livrări de bunuri și prestări de servicii reprezintă întreaga contrapartidă obținută sau ce urmează a fi obținută de către furnizor/prestator de la clientul său.

Prin urmare, atât timp cât părțile, care tranzacționează în mod independent în această situație, au agreat ca valoarea a 30% cota de participare este de 100 de dolari, din punct de vedere al TVA, aceasta a reprezentat baza de impozitare a TVA.

Asadar, din punct de vedere al TVA, principiile referitoare la obținerea de venituri viitoare sunt diferite, respectiv inexistența posibilității de a obține venituri viitoare deși au fost efectuate toate diligențele necesare în acest sens, nu ar trebui sancționată.

Mai mult, aceste principii conform cărora operatorul economic nu ar trebui să fie sancționat pentru imposibilitatea obținerii rezultatelor economice pozitive urmărite de la început, pentru care a angajat costuri, au fost reflectate în legislația internă. Astfel, potrivit prevederilor pct.45 alin.(1) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, care transpun deciziile emise de către Curtea Europeană de Justiție în cazurile C-37/95 Ghent Coal Terminal NV și C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO), dreptul de deducere al TVA exercitat va fi păstrat de către contribuabil pentru imobilizări în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții. Deci, ceea ce ar trebui reținut este faptul că, atât timp cât există condiții obiective care susțin faptul că societatea a depus toate diligențele necesare în obținerea de venituri

impozabile dar, din anumite cauze care nu îi sunt imputabile, nu a reușit, contribuabilul nu trebuie să fie împovărat prin respingerea dreptului de deducere a TVA sau prin impunerea de TVA suplimentară neținând cont de prevederile TVA în vigoare.

Societatea consideră că acesta este și cazul său, din următoarele considerente:

- .X. și Beach sunt societăți independente care tranzacționează la valoarea de piață. Prin urmare, aceasta este o tranzacție comercială și pretul pentru Bloc-28 a fost negociat în condiții de piață;

- Managementul Beach nu a considerat ca Bloc-28 valoarea mai mult decât valoarea nominală (i.e. .X.), decât după analiza tehnică rezultată de insuccesul activității de explorare. Acest fapt este confirmat și de balanța de verificare a societății la data tranzacției 15 iunie 2015. Valoarea contabilă a investiției Bloc 28 a fost redusă (depreciată) complet pe baza lipsei probabilității ca din exploatarea acesteia să se genereze beneficii economice viitoare;

- Partile asocierii au obținut o evaluare obiectivă și independentă referitoare la prospectările economice a Blocului 28 de la o firmă specializată în expertize în domeniul industriei petrolului și gazelor (raportul GCA). Firma (GCA) a confirmat că orice altă investiție în Bloc 28 nu ar fi viabilă economic.

Referitor la argumentele organelor de inspecție fiscală privind faptul că, urmare a ședinței Adunării Comitetului Executiv și potrivit Procesului Verbal din data de 06.11.2014, reprezentanții .X. BV și .X. SRL au ajuns la concluzia că nu există candidați comerciali pentru foraj în Perimetrul 28, nefăcând referire la Perimetrul EX-28 EST .X., respectiv privind faptul că din Raportul întocmit pentru întreg Perimetrul 28 nu rezultă concluziile privind evaluările resurselor de petrol și gaze aferente doar pentru Perimetrul EX 28 EST – .X., societatea precizează că Perimetrul 28 și Perimetrul Ex-28 EST .X. coincid, nefiind vorba despre o relație de apartenență între cele două, așa cum menționează organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește menționarea de către organele de inspecție fiscală a unor limitări ale analizei efectuate de către GCA în raportul emis către .X. SRL, respectiv că GCA nu a întreprins vizite și inspecții la locație, a pregătit o evaluare independentă a potențialelor resurse în baza datelor și interpretărilor furnizate de .X. BV, evaluarea resurselor de petrol și gaze este un proces subiectiv de estimare, acumulările de petrol și gaze nu pot fi măsurate în mod exact, corectitudinea estimării fiind dată de calitatea datelor disponibile și de interpretarea geologică, precum și că estimările sunt deseori diferite de cantitățile de petrol și gaze obținute în final, societatea precizează că acestea sunt limitări standard menționate de către consultanți precum GCA, reflectând modul acestora de lucru cât și limitări inerente ale activității de consultanță.

De asemenea, referitor la argumentul organelor de inspecție fiscală privind faptul că opiniile exprimate în Raport evidențiază că nu s-au

efectuat sondările la adâncimi de 3000 m și 4000 m, așa cum este prevăzut în Anexa nr.1 la Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare inițial, semnat în data de 08.03.2011, care prevede la faza I Program obligatoriu - asigurarea achiziției seismice 2D și 3D precum și sondarea la adâncimea de 2000 m, 3000 m și respectiv 4000 m, societatea precizează că Beach a efectuat o sondare la adâncime de 3100 de metri.

În plus față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au mai menționat și alte obligații contractuale ale Beach cu privire la perioada de explorare, costurile minime de explorare, care revin titularului acordului de concesiune.

Societatea precizează că aceste mențiuni sunt irelevante în stabilirea bazei de impozitare aferentă transferului cotei din interesele de participare de la .X. B.V, întrucât, în conformitate cu prevederile art.137, alin. (1), lit.a) din Codul Fiscal, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumparatorului. Prin urmare, atât timp cât singura contrapartida obținută de Beach pentru transferul cotei din interesele de participare este .X., din perspectiva TVA, aceasta sumă reprezintă baza impozabilă pentru TVA.

De asemenea, principiul conform căruia baza impozabilă a TVA poate fi stabilită doar în funcție de contrapartida obținută sau ce urmează a fi obținută de către furnizor/prestator de la clientul său este menționat și în jurisprudența CJUE, respectiv pct.43 din Hotărârea emisă în cauzele conexe C-621/10 *Balkan and Sea Properties ADSITS* și C-129/11 *Provadinvest OOD*, Hotărârea din 5 februarie 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec., p.445, punctul 13, Hotărârea din 20 ianuarie 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec., p.I-743, punctul 21, și Hotărârea din 9 iunie 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-.X./10, Rep., p.I-5059, punctul 28.

Directiva 2006/112/CE a Consiliului, din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată stabilește totuși anumite excepții de la principiul menționat mai sus, în sensul că, potrivit art. 80 din Directiva 2006/112, în cazul livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii *“care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizatorice, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru”* pentru care beneficiarul sau furnizorul nu are drept integral de deducere a TVA, baza impozabilă poate fi, într-adevăr, valoarea de piață.

Articolul menționat mai sus a fost implementat în legislația națională prin art.286 alin.(1) lit.e) din Codul Fiscal și așa cum menționează și pct.45, pct.46 și pct.47 ale deciziei de mai sus, această situație reprezintă o excepție de la regula generală prevăzută la art.73 din Directivă, care este, în sine, de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2007, *Ludwig*, C-453/05, Rep., p.I-5083, punctul 21, și Hotărârea din 3 martie 2011,

Comisia/Tarile de Jos, C-41/09, Rep., p.I-831, punctul 58 si jurisprudenta citată).

Având în vedere cele de mai sus cât și faptul că Beach și .X. nu sunt persoane afiliate și ambele beneficiază de drept integral de deducere al TVA, prevederile art. 80 din Directiva 2006/112 și, implicit, ale art. 286 alin.(1) lit.e) din Codul Fiscal, nu sunt aplicabile în stabilirea bazei de impozitare.

De asemenea, societatea subliniază faptul că, în afară de excepțiile prevăzute de art.80 din Directiva 2006/112, nu sunt prevăzute alte situații în care baza de impozitare a TVA poate fi ajustată/estimată în funcție de alte criterii decât contrapartida încasată efectiv de către furnizor.

Astfel, societatea susține că reconsiderarea bazei de impozitare a transferului cotei de participare, din punct de vedere al TVA, reprezintă o încălcare a prevederilor art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, întrucât sarcina probei la reîncadrarea formei sau conținutului unei tranzacții în vederea reflectării scopului său economic nu incumbă doar societății, ci și autorității fiscale, care trebuie să își întemeieze soluția pe constatări complete asupra stării de fapt fiscale în concordanță cu art.6 din Codul de Procedura Fiscala și a Normelor sale de Aplicare.

Societatea consideră că documentele pe care își fundamentează susținerile, respectiv Procesul Verbal încheiat în data de 6 noiembrie 2014 în urma Adunării Comitetului Executiv privind proiectul Perimetrul EX-28 EST .X. și opinia independentă emisă de către GCA cu privire la resursele potențiale ale Perimetrului 28, sunt de natură să ofere elemente consistente și credibile în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv, care să poată constitui temei al instituirii unui regim fiscal aplicabil cu respectarea legislației fiscale, în vigoare la data efectuării operațiunii.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.11 și art.137 alin.(1) din Codul Fiscal, precum și art.7, art.12 și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În plus, faptul că parte din aceste costuri suportate cu privire la concesiune au fost considerate ca și nedeductibile de către societate în anul 2014 nu are nicio relevanță în judecarea tratamentului TVA aplicabilă tranzacțiilor, dat fiind faptul că regulile sunt diferite.

De fapt, deprecierea activului la 31 decembrie 2014 pentru scopuri contabile demonstrează că Perimetrul 28 nu a avut o valoare economică și fundamentează valoarea de .X., convenită între părți.

În concluzie, având în vedere aspectele menționate mai sus, societatea consideră decizia inspectorilor fiscali de a reconsidera tranzacția în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal ca fiind neîntemeiată, nelegală și stabilită prin încălcarea prevederilor legale în materie, inclusiv cu încălcarea principiilor fundamentale care guvernează aplicarea TVA la nivelul UE, așa cum a fost descris mai sus.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./12.02.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Administrației .X. a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au verificat relațiile comerciale, desfășurate în perioada 01.05.2015 - 30.06.2015, respectiv serviciile facturate de către .X. SUC. .X., în calitate de operator/ prestator și reflectarea acestora în evidența financiar contabilă a .X. SRL, în calitate de beneficiar, având la baza Acordul de Cesiune a unei cote parti din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României (perimetrul EX-28 EST .X.), încheiat la data de 04.09.2012.

Astfel, .X. S.R.L a achiziționat cota parte de 30% din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României (perimetrul EX-28 EST .X.) de la .X. B.V, sucursala din România, actuala .X. SUC. .X., pentru care a înregistrat în evidența contabilă costuri istorice, conform facturilor înregistrate, în valoare de .X. lei, costuri reevaluate în valoare de .X. lei, și a dedus TVA în suma de .X. lei, apoi a transferat/cesionat tot către .X. B.V, sucursala din România, actuala .X. SUC. .X., aceeași cotă parte de 30%, la prețul de .X., înregistrând în evidența contabilă în luna martie 2015, în baza Contractului de transfer din 27.03.2015, venituri în suma de .X. lei – cont 758.03 “Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”, fără a colecta TVA.

Ulterior, în luna ianuarie 2016 a fost emisă factura nr..X./16.01.2016, în valoare de .X., respectiv .X. lei și TVA colectată în cota de 24%, în suma de .X. lei, având consemnat ca dată a prestării 15.06.2015, cu explicația “transfer 30% cota de participare în concesiune în conformitate cu prevederile punctului 31.1 din Contractul de transfer încheiat între .X. SRL, .X. BV și .X. “.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, operațiunea desfășurată între .X. S.R.L, în calitate de cedent al cotei parti de 30% și .X. B.V, sucursala din România, actuala .X. SUC. .X., în calitate de cesionar, reprezintă în fapt vânzarea unei cote de participare reprezentând costuri de exploatare și cota de participare la concesiune, operațiune ce reprezintă o prestare de servicii și care este taxabilă în România.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la reanalizarea tranzacțiilor între cele două entități și, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.67 alin.(1), alin.(3) și alin.(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală și cu prevederile pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr 92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, au procedat la reconsiderarea

pretului transferului/compensatiei si cesiunii „cotei parti de 30%, transferată de .X. S.R.L catre .X. B.V și reconsiderarea pretului cesiunii la nivelul costurilor acumulate pana la data transferului cotei parti inapoi catre .X. SUC. .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum este prevazut in Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare initial, semnat in data de 08.03.2011, durata acordului este de “30 ani contractuali, incluzand perioada de explorare, cu posibilitatea de prelungire de pana la 15 ani, conform prevederilor art.27 alin. (2) din Legea petrolului iar perioada de explorare va fi de 6 ani contractuali de la data intrarii in vigoare a acordului. Perioada de explorare va fi impartita in doua faze, una obligatorie si una optionala, fiecare avand programe separate.

Conform art. 5.3 din acord “Titularul se angajeaza, ca un minim angajament de explorare, sa suporte cheltuielile considerate necesare pentru indeplinirea programului minimal de explorare prevazute in anexa 1 din prezentul acord.”

Conform Anexei nr.1 la Acord, programul minim de lucrari este defalcat astfel:

- faza I Program obligatoriu (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;

- faza II varianta I Program optional (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;

- faza II varianta II Program optional (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;

- faza II varianta III Program optional in suma totala de .X. USD.

În urma analizei conditiilor impuse si asumate prin acest acord, in faza I program obligatoriu, titularii trebuiau sa asigure achizitia seismica 2D si 3D precum si sondarea la adancimea de 2000 m, 3000 m si respectiv 4000m.

În urma sedintei Adunarii Comitetului Executiv privind proiectul Perimetrul EX-28 EST .X., asa cum rezulta din Procesul Verbal din data de 06.11.2014, reprezentantii .X. BV si .X. SRL au concluzionat că în ceea ce priveste prospectarea nu exista candidati comerciali pentru foraj.

În vederea identificării oportunitatilor comerciale de foraj pentru Perimetrul Ex-28 OFFSHORE ROMANIA, în care este inclus si Perimetrul Est .X., SC .X. BV a solicitat o opinie / evaluare independenta privind resursele potentiale de la .X., .X. (GCA).

Astfel GCA, doar pe baza datelor si informatiilor furnizate de .X. BV a efectuat o analiza a potentialului de explorare ramas in portofoliul de prospectiuni si a intocmit estimari independente ale resurselor potentiale si a sansei de succes din punct de vedere geologic (date seismice si date de sonde), concretizata intr-un material de prezentare numit Raport. Acesta a fost intocmit pentru intregul Perimetrul Ex-28 OFFSHORE ROMANIA care include și Perimetrul Ex-.X. precum si perimetrele Ploiesti, Slatina, Focsani, Pitesti, Râmnicu Sărat, Bucuresti, Calarasi, Craiova.

Conform acestui Raport încheiat în data de 09.03.2015 au rezultat următoarele :

- GCA nu a întreprins vizite și inspecții la locație;
- GCA a pregătit o evaluare independentă a potențialelor resurse în baza datelor și interpretărilor furnizate de .X. BV;
- Evaluarea resurselor de petrol și gaze este un proces subiectiv de estimare, acumulările de petrol și gaze neputând fi măsurate în mod exact, corectitudinea estimării fiind dată de calitatea datelor disponibile și de interpretarea geologică;
- Estimările sunt deseori diferite de cantitățile de petrol și gaze obținute în final;
- Conform opiniei GCA estimările privind cantitățile lichide și gaze de hidrocarburi recuperabile rămase la 31.12.2014 sunt per total rezonabile;
- Cantitățile de resurse potențiale sunt prezentate ca lipsite de risc;
- .X. BV, în calitate de Operator al Perimetrului de explorare 28, offshore România, a efectuat seismică 3D și a forat o sondă de explorare în Perimetru
- Au fost identificate mai multe zăcăminte în cadrul Perimetrului din diverse epoci.

În urma analizei acestui Raport întocmit pentru întreg Perimetrul 28, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezulta concluziile privind evaluările resurselor de petrol și gaze aferente doar pentru Perimetrul EX 28 EST -.X., ci pentru întreg Perimetrul 28, respectiv, din opiniile exprimate în Raport nu rezulta că s-au efectuat sondeările la adâncimi de 3000 m și 4000 m așa cum este prevăzut în Anexa nr.1 la Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare inițial, semnat în data de 08.03.2011, care prevede la - faza I Program obligatoriu - asigurarea achiziției seismice 2D și 3D precum și sondarea la adâncimea de 2000 m, 3000 m și respectiv 4000 m.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, operațiunea desfășurată între .X. S.R.L., în calitate de cedent al cotei părți de 30%, și .X. B.V, sucursala din România, actuala SC .X. SUC. .X., în calitate de cesionar, reprezintă în fapt vânzarea unei cote de participare reprezentând costuri de exploatare și cota de participare la concesiune, operațiune ce reprezintă o prestare de servicii tangibile și intangibile legate de costurile de explorare și evaluare.

În consecința tranzacției desfășurate între cei doi parteneri, constând în vânzarea/transferul/cesiunea cotei părți de 30% conform Contractului de Transfer din 27.03. 2015, aprobat de ANRM prin Ordinul nr. .X./09.06.2015, cotă deținută în baza Acordului de Cesiune din 04.09.2012, reprezintă o operațiune taxabilă în România, în temeiul art.129

alin.(1) și alin.3 lit.b), art.134 indice 1 și al art.137 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru această operațiune impozabilă în România, .X. S.R.L are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Prin Raportul de Inspectie Fiscala nr .X./07.12.2015 a fost solutionat .X./27.04.2015 aferent perioadei 01.03.2015 - 31.03.2015 cu TVA de rambursat în suma de .X. lei. Conform Deciziei de impunere nr.F-.X./07.12.2015 nu s-a acceptat la deducere TVA în suma de .X. lei, aferenta unei baze de impunere în suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea facturii nr. .X./04.03.2015, factura ce reprezintă realocarea cotei de 43 % din costurile de explorare efectuate de SC .X. SUCURSALA .X. SRL în calitate de operator facturate inițial către SC .X. SRL și neachitate de aceasta, refacturate ulterior către SC .X. SRL, în mod eronat, întrucât aceste costuri (implicit TVA dedus) aparțin altei persoane impozabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că, SC .X. SRL datorează la data prezentei inspecției fiscale, TVA de plată în suma de .X. lei (.X. lei -.X. lei).

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în cuantumul menționat mai sus, urmare reconsiderării pretului transferului/compensatiei și cesiunii cotei parti de 30% din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României (perimetrul EX-28 EST .X.), transferată de .X. S.R.L către .X. B.V, actuala SC .X. SUC. .X., la nivelul costurilor acumulate de la data achiziției până la data transferului cotei parti, în condițiile în care .X. S.R.L. nu a făcut dovada că a respectat Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare inițial, iar prețul de transfer al cotei parti de 30% reprezintă prețul corect.

În fapt, .X. S.R.L a achiziționat cota parte de 30% din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim

al Romaniei (perimetrul EX-28 EST .X.) de la .X. B.V, sucursala din Romania, actuala .X. SUC. .X., pentru care a inregistrat in evidenta contabila costuri istorice, conform facturilor inregistrate, în valoare de .X. lei, costuri reevaluate in valoare de .X. lei, și a dedus TVA in suma de .X. lei.

De asemenea, .X. S.R.L a transferat/cesionat tot către .X. B.V, sucursala din Romania, actuala .X. SUC. .X., aceeași cotă parte de 30%, la pretul de .X., înregistrând in evidenta contabila în luna martie 2015, în baza Contractului de transfer din 27.03.2015, venituri in suma de .X. lei – cont 758.03 “Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital”, fără a colecta TVA.

Ulterior, în luna ianuarie 2016 a fost emisă factura nr..X./16.01.2016, în valoare de .X., respectiv .X. lei și TVA colectată în cota de 24%, în suma de .X. lei, având consemnat ca dată a prestării 15.06.2015, cu explicatia “transfer 30% cota de participare în concesiune în conformitate cu prevederile punctului 31.1 din Contractul de transfer incheiat între .X. SRL, .X. BV și .X. “.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, operatiunea desfasurata între .X. S.R.L, în calitate de cedent al cotei parti de 30% si .X. B.V, sucursala din Romania, actuala .X. SUC. .X., în calitate de cesionar, reprezintă in fapt vanzarea unei cote de participare reprezentând costuri de exploatare si cota de participare la concesiune, operatiune ce reprezinta o prestare de servicii tangibile si intangibile legate de costurile de explorare și evaluare.

În consecinta tranzactia desfasurata între cei doi parteneri, constand in vanzarea/transferul/cesiunea cotei parti de 30% conform Contractului de Transfer din 27.03. 2015, aprobat de ANRM prin Ordinul nr. .X./09.06.2015, cotă detinuta in baza Acordului de Cesiune din 04.09.2012, reprezinta o operatiune taxabila in Romania, in temeiul art.129 alin.(1) și alin.3 lit.b), art.134 indice 1 si al art.137 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare inspectiei fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la reanalizarea tranzactiilor între cele doua entitati și, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.67 alin.(1), alin.(3) si alin(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscala si cu prevederile pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr 92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, au procedat la reconsiderarea pretului transferului/compensatiei si cesiunii cotei parti de 30%, transferată de .X. S.R.L catre .X. B.V și reconsiderarea pretului cesiunii la nivelul costurilor acumulate pana la data transferului cotei parti inapoi catre .X. SUC. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru aceasta operatiune impozabila in Romania, .X. S.R.L are obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugată in suma de .X. lei, din care efectiv de plata tax ape valoarea adaugata in suma de .X. lei.

În drept, art.129 alin.(1) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, precizează:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că cesiunea bunurilor necorporale indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, reprezintă o prestare de servicii.

Potrivit art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, la data 08.03.2011 a fost încheiat Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare în perimetrul EX-28 EST .X., între Agenția Națională pentru Resurse Minerale denumită Agenție și .X. B.V. împreună cu S.C. .X. S.A. denumite în ansamblu Titular, al cărui obiect, așa cum a fost prevăzut la pct. 3.1 îl constituie “concesionarea către Titular a dreptului și a obligației de a efectua, în condițiile legii și prezentului Acord, Operațiunile Petroliere în Perimetrul EX – 28 EST .X. delimitat prin coordonatele prevăzute în Anexa A.”

Totodată, la pct. 4.1 Durata este stipulat ca „durata acestui acord va fi de 30 ani contractuali, incluzând perioada de explorare, cu posibilitatea de prelungire de până la 15 ani, conform prevederilor art.27 alin.(2) din Legea petrolului” iar perioada de explorare va fi de 6 ani contractuali de la data intrării în vigoare a acordului. Perioada de explorare va fi împartită în două faze, una obligatorie și una opțională, fiecare având programe separate.

Conform pct. 5.2 Programul Minimal de Explorare, pct. 5.2.1 din acord “În timpul Perioadei de Explorare, Titularul se obligă să execute cel puțin Programul Minimal de Explorare prezentat în Anexa 1 la prezentul Acord” iar conform pct. 5.3 Cheltuieli minime de Explorare, pct. 5.3.1 din acord “Titularul se angajează, ca un minim angajament de explorare, să

suporte cheltuielile considerate necesare pentru indeplinirea programului minimal de explorare prevazute in anexa 1 din prezentul acord”.

Conform Anexei nr.1 la Acord, programul minim de lucrari pentru Perimetrul ex – 28 EST .X. este defalcat astfel:

- faza I Program obligatoriu (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;
- faza II varianta I Program optional (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;
- faza II varianta II Program optional (pentru 36 luni) in suma totala de .X. USD;
- faza II varianta III Program optional in suma totala de .X. USD.

În urma analizei conditiilor impuse si asumate prin acest acord, in faza I program obligatoriu, se reține că titularii trebuiau sa asigure achizitia seismica 2D si 3D precum si sondarea la adancimea de 2000 m, 3000 m si respectiv 4000 m.

Totodată, potrivit art. VII Programe de Lucrari si Bugete, pct. 7.2 Programul Minimal de Lucrări:

„7.2.1. Programul Minimal de Lucrări cuprinde Faza I-a, obligatorie, și Faza II-a, opțională, din Perioada de Explorare și este descris în Anexa 1 a prezentului Acord.

7.2.2. Angajamentul Titularului de a executa Operațiunile petroliere incluse în Faza 1 a Perioadei de Explorare este ferm și necondiționat.

7.2.3. Cu respectarea prevederilor Articolului 7.2.1. se înțelege că, pentru a îndeplini Programul Minimal de Lucrări, Titularul va executa toate Operațiunile petroliere cuprinse în Programul Minimal de Lucrări. [...]

7.2.5. În cazul în care Titularul nu execută integral vreuna din lucrările cuprinse în Faza I-a, obligatorie, ori lucrările cuprinse în Faza II-a, dacă acestea din urmă au devenit obligatorii conform prezentului Acord, acesta pune la dispoziția Agenției, pentru a fi făcute venit la bugetul de stat, sumele estimate aferente acelei operațiuni sau părți din operațiunea pe care acesta nu a executat-o din vină proprie.”

Se reține totodată că, potrivit pct. 4.3, acordul poate înceta „[...] prin renunțarea de către titularul acordului petrolier, în condițiile stabilite la art.40 alin.(1) din Legea petrolului” [...], iar la art.40 alin.(1) din Legea petrolului se prevede „(1) Titularul poate renunța la acordul petrolier, dacă la data notificării renunțării către autoritatea competentă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pune la dispoziția autorității competente toată documentația privind activitatea desfășurată până la data notificării renunțării, precum și rezultatele acesteia;

b) pune la dispoziția autorității competente suma reprezentând contravaloarea lucrărilor prevăzute în programul minimal de explorare stabilit prin acordul petrolier și al celor de dezvoltare și exploatare, scadente la data notificării renunțării și neexecutate din motive imputabile titularului acordului petrolier. Suma rezultată se face venit la bugetul de stat;

c) pune la dispoziția autorității competente documentul de atestare a execuției lucrărilor de refacere a mediului deteriorat ca urmare a operațiunilor petroliere desfășurate până la momentul renunțării, emis de autoritatea competentă în domeniul mediului;

d) pune la dispoziția autorității competente suma reprezentând contravaloarea lucrărilor de abandonare neexecutate, aferente operațiunilor petroliere desfășurate până la momentul renunțării și programului de monitorizare a factorilor de mediu postînchidere, prevăzute în planul de abandonare. Suma rezultată se face venit la bugetul de stat.”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că la data de 04.09.2012, a fost încheiat Acordul de Cesiune a unei cote-părți din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României, între .X. B.V. în calitate de cedent și .X. SRL în calitate de cesionar, prin care cedentul dorește să cedeze și să transfere iar cesionarul dorește să accepte interesele în conformitate cu termenii și condițiile stipulate în acord.

Totodată, potrivit Acordului de cesiune a unei cote-părți din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României, „Drepturile de participare se referă la:

a) o cota legală indivizibilă și o cota de treizeci la sută (30%) de participare la rezultatele Concesiunii;

b) toate drepturile, răspunderile și obligațiile asociate drepturilor de participare conform celorlalte Documente de interes; și

c) o cota de participare de treizeci la sută (30%) conform JOA.”

Totodată, potrivit Acordului menționat mai sus, „Documentele de interes se referă la acele documente enumerate în Anexa 1 [...]”, iar potrivit Anexei 1 din Acord, Contractul de concesiune încheiat între ANRM, Cedent și Petromar din 08.03.2011 face parte din documentele de interes la care se face referire mai sus.

Astfel, se reține că .X. SRL, în calitate de cesionar, a preluat de la .X. B.V., în calitate de cedent, răspunderile și obligațiile asociate drepturilor de participare, prevăzute în Contractul de concesiune încheiat între ANRM, Cedent și Petromar din 08.03.2011.

Urmare acestui fapt se reține că, .X. SRL avea obligația să suporte cheltuielile considerate necesare pentru îndeplinirea programului minimal de explorare prevăzute în anexa 1 din respectivul acord, și anume să respecte programul minim de lucrări defalcat pe faze, iar în faza I program obligatoriu, trebuia asigurată achiziția seismică 2D și 3D precum și sondarea la adâncimea de 2000 m, 3000 m și respectiv 4000 m.

De asemenea, .X. SRL, prin preluarea obligațiilor asociate drepturilor de participare, prevăzute în Acordul Petrolier de Concesiune, avea obligația de a executa Operațiunile petroliere incluse în Faza 1 a Perioadei de Explorare, acest angajament fiind ferm și necondiționat iar pentru a îndeplini Programul Minimal de Lucrări, avea obligația de a executa toate Operațiunile petroliere cuprinse în Programul Minimal de Lucrări.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține totodată că, în urma ședinței Adunării Comitetului Executiv privind proiectul Perimetrul EX-28 EST .X., așa cum rezulta din Procesul Verbal din data de 06.11.2014, reprezentanții .X. BV și .X. SRL au concluzionat că în ceea ce privește prospectarea, nu există candidați comerciali pentru foraj.

În vederea identificării oportunităților comerciale de foraj pentru Perimetrul Ex-28 OFFSHORE ROMANIA, în care este inclus și Perimetrul Est .X., se reține că SC .X. BV a solicitat o opinie/evaluare independentă privind resursele potențiale de la .X., .X. (GCA).

Astfel GCA, pe baza datelor și informațiilor furnizate de .X. BV a efectuat o analiză a potențialului de explorare ramaș în portofoliul de prospecțiuni și a întocmit estimări independente ale resurselor potențiale și a șansei de succes din punct de vedere geologic (date seismice și date de sonde), concretizată într-un material de prezentare numit Raport. Se reține că acesta a fost întocmit pentru întregul Perimetrul Ex-28 OFFSHORE ROMANIA care include și Perimetrul Ex-.X. precum și perimetrele Ploiesti, Slatina, Focsani, Pitesti, Râmnicu Sărat, Bucuresti, Calarasi, Craiova.

Din analiza raportului încheiat în data de 09.03.2015, se reține că:

- GCA nu a întreprins vizite și inspecții la locație, drept pentru care nu se află în poziția de a aduce argumente cu privire la operațiunile sau facilitățile de la locație, caracterul corespunzător al acestora și starea în care se află acestea, precum și dacă acestea respectă regulamentele specifice unor astfel de operațiuni;

- GCA a pregătit o evaluare independentă a potențialelor resurse în baza datelor și interpretărilor furnizate de .X. BV;

- Evaluarea resurselor de petrol și gaze este un proces subiectiv de estimare, acumulările de petrol și gaze neputând fi măsurate în mod exact, corectitudinea estimării fiind dată de calitatea datelor disponibile și de interpretarea geologică;

- Estimările sunt deseori diferite de cantitățile de petrol și gaze obținute în final;
- Conform opiniei GCA estimările privind cantitățile lichide și gazoase de hidrocarburi recuperabile rămase la 31.12.2014 sunt per total rezonabile;
- Cantitățile de resurse potențiale sunt prezentate ca lipsite de risc;
- .X. BV, în calitate de Operator al Perimetrului de explorare 28, offshore România, a efectuat seismica 3D și a forat o sondă de explorare în Perimetru;
- Au fost identificate mai multe zăcăminte în cadrul Perimetrului din diverse epoci.

La data de 27.03.2015, a fost încheiat Contractul de Transfer dintre .X. SRL, .X. BV și .X. S.A. cu privire la cotele de participare în perimetrul EX – 28 .X., prin care .X. SRL, titulara a unei cote de participare de 30% din drepturile obținute și obligațiile asumate în baza acordului Petrolier de Concesiune .X., a cedat și transferat aceste cote de participare către .X. BV.

Drept compensație, ca urmare a transferului și cesiunii cotelor de participare, .X. BV va plăti către .X. SRL suma de .X., suma înregistrată de societate ca venituri, fără însă ca aceasta să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Ulterior, la data de 16.01.2016, .X. SRL a emis factura nr. .X. în valoare de .X., respectiv .X. lei, având consemnată la data prestării data de 15.06.2015 cu explicația „transfer 30% cota de participare în concesiune în conformitate cu prevederile pct. 3.1.1 din Contractul de transfer [...]”, pentru care societatea a colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de 96 lei.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține faptul că la momentul achiziționării cotei – părți de 30% din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României, .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei iar la momentul transferului acestor cote – părți a colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă dacă s-au efectuat sondele la adâncimi de 3000 m și 4000 m așa cum este prevăzut în Anexa nr.1 la Acordul Petrolier de Concesiune pentru Explorare – Dezvoltare – Exploatare inițial, care prevede la - faza I Program obligatoriu - asigurarea achiziției seismice 2D și 3D precum și sondarea la adâncimea de 2000 m, 3000 m și respectiv 4000 m.

Totodata, se reține ca, .X. SRL nu a făcut dovada că a executat Programul Minimal de Lucrări, respectiv toate operațiunile petroliere cuprinse în Programul Minimal de Lucrări, precum și operațiunile petroliere incluse în Faza 1 a Perioadei de Explorare, acest angajament fiind ferm și necondiționat, conform cerinței părților.

Astfel, se reține că .X. S.R.L nu a făcut dovada că a îndeplinit prevederile Contractului de concesiune încheiat între ANRM, Cedent și Petromar din 08.03.2011, respectiv ale Acordului de cesiune din 4 septembrie 2012 și nu a prezentat documente concludente care să justifice transferul cotei de participare în concesiune de 30%, prin Contractul de transfer, la valoarea de .X., respectiv .X. lei, TVA colectată fiind în suma de .X. lei.

De asemenea, se reține faptul că potrivit Codului civil, prețul aferent unei convenții încheiate între părți trebuie să fie serios și să corespundă valorii lucrului vândut (în speță, transferat). Or, așa cum s-a arătat, contestatara a achiziționat cota de 30% din drepturile de explorare și exploatare în concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al României, pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a transferat ulterior, tot către .X. BV aceeași cotă la prețul de .X. dolari, un preț vădit disproporționat față de valoarea inițială la care s-a efectuat achiziția.

Totodată, se reține că, potrivit art. 26 din Directiva 2006/112/CE:

”In scopul de a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele în scopul obținerii de avantaje fiscale, este necesar, în condiții limitate specifice, ca statele membre să aibă posibilitatea de a interveni în ceea ce privește baza de impozitare a livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii și a achizițiilor intracomunitare de bunuri.”

Potrivit art.80 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă în cazul (...) prestarilor de servicii „care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia BEACH și .X. nu sunt persoane afiliate, se reține că .X. S.R.L în calitate de vânzător - partener al Asocierii și .X. B.V în calitate de cumparator - partener al Asocierii sunt “parti legate între ele” deoarece cumparatorul este reprezentantul vânzătorului în cadrul Acordului de concesiune, respectiv este operatorul economic având rolul de a redistribui/refactura costurile către partenerii asocierii conform cotelor de participare detinute.

Potrivit Hotararii Curtii Europene de justitie pronuntata in data de 26.04.2012 in cauzele conexe C-621/10 si C-129/11, referitor la interpretarea art.80 alin (1) din Directiva 2006/112/CE, la punctul 16 se prevede ca prin "parti legate intre ele" se intelege:

- lit g) "*persoanele în cazul cărora una exercită controlul asupra celeilalte*";
- lit j) "*persoanele în cazul cărora una este reprezentantul comercial al celeilalte*";

În ceea ce privește afirmatia societatii privind faptul ca Perimetrul 28 si Perimetrul Ex-28 EST .X. Marea Neagra, ar coincide, iar opinia emisa de .X., .X.(GCA) a condus la stabilirea valorii de vanzare a cotei de participare la suma de .X., se reține că, aceleasi opinii exprimate in Raport, se refera si la perimetrele Ploiesti, Slatina, Focsani, Pitesti, Rimnicu Sarat, Bucuresti, Calarasi, Craiova.

Totodată, conform art 72 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata "*În sensul prezentei directive, „valoare de piață” înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.*

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, „valoarea de piață” înseamnă: (1) pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării; (2) pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului respectiv.”

In Cauza C-.X./10, Campsa Estaciones de Servicio – Stabilirea bazei de impozitare pentru calcularea TVA în cazul tranzacțiilor realizate la un preț mult sub prețul pieței, între societăți între care există o legătură, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (Curtea) s-a pronunțat la 9 iunie 2011 asupra interpretării dispozițiilor Directivei 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, apreciind că un stat membru nu poate lua în considerare o baza de impozitare calculată pe criterii obiective, în cazul unor tranzacții realizate la prețuri mult sub prețul pieței, decât dacă a solicitat și a obținut în prealabil o derogare de la aplicarea regulii generale impuse de directivă, regulă potrivit căreia baza de calcul este prețul real,

De asemenea potrivit prevederilor art.273 din Directiva 2006/112/CE: „Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că, operațiunea desfășurată între .X. S.R.L, în calitate de cedent al cotei parti de 30%, și .X. B.V, sucursala din Romania, actuala SC .X. SUC. .X., în calitate de cesionar, reprezintă în fapt vânzarea unei cote de participare reprezentând costuri de exploatare și cota de participare la concesiune, operațiune ce reprezintă o prestare de servicii tangibile și intangibile legate de costurile de explorare și evaluare și au procedat la reanalizarea tranzacțiilor între cele două entități iar, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(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.

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

coroborate cu prevederile art.67 alin.(1), alin.(3) și alin(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

si cu prevederile pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

au procedat la reconsiderarea pretului transferului/compensatiei si cesiunii cotei parti de 30%, transferată de .X. S.R.L catre .X. B.V la nivelul costurilor acumulate pana la data transferului cotei parti inapoi catre .X. SUC. .X..

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina .X. S.R.L, TVA în quantum de .X. lei aferentă cotei - parti de 30% din drepturile de explorare si exploatare in concesiune a Blocului 28 din perimetrul maritim al Romaniei, iar având în vedere faptul că, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./07.12.2015 a fost solutionat .X./27.04.2015, aferent perioadei 01.03.2015 – 31.03.2015, cu TVA de rambursat in suma de .X. lei iar prin Decizia de impunere nr.F-.X./07.12.2015 au stabilit TVA suplimentară de plată în suma de .X. lei, în consecinta, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că, .X. SRL datoreaza la data inspectiei fiscale, TVA de plata in suma de .X. lei (.X. lei -.X. lei), pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./12.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./12.02.2016 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice, având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** –accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

*

* *

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./12.02.2016 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** –accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**