



## Ministerul Finanțelor Publice



**Agentia Națională de Administrare Fiscală**  
**Directia Generală a Finanțelor Publice Mureș**  
Biroul Soluționare Contestatii

Str. Gheorghe Doja nr. 1-3,  
Tg.Mureș, Mureș  
Tel: 0265 267 870  
Fax: 0265 266 155

---

### DECIZIA nr.130/18.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.../04.02.2011, înregistrată sub nr.../08.02.2011, asupra contestației formulate de **S.C. ... S.A. din Tg.Mureș**, împotriva Deciziei de impunere nr.../26.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../19.10.2009, precum și împotriva Dispoziției nr.../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, comunicate petentei la data de 11.11.2009, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosar.

Din cuprinsul adresei nr.../04.02.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../08.02.2011, se reține că, prin adresa nr.../20.01.2011, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a restituit D.G.A.M.C. - Activitatea de Inspecție Fiscală dosarul contestației pe considerentul că, potrivit Anexei nr.2 din O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, S.C. ... S.A. din Tg.Mureș nu mai are calitatea de mare contribuabil începând cu data de 01.01.2011, prin urmare, nu îi mai aparține competența de soluționare

Inițial, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.../18.01.2010, înregistrată sub nr.../20.01.2010, asupra contestației formulate de S.C. .... S.A. din Tg.Mureș.

Contestația, depusă la oficiul poștal la data de 10.12.2009 (conform facturii prin care a fost achitată c/v serviciului poștal, anexată în copie la dosarul cauzei) și înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.../15.12.2009, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1)

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este în cuantum total de .... lei, compusă din:

- .... lei reprezentând impozit pe profit;
- .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Tg.Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..../15.12.2009, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..../26.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../19.10.2009, invocând următoarele:

A. Referitor la contravaloarea serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor

- starea de fapt menționată de organele de inspecție fiscală cu privire la evoluția cadrului contractual al relațiilor dintre S.C... S.A. și S.C. .... S.A. nu corespunde cu exactitate realității. Programul de injecție asumat prin contract nu a putut fi respectat de .... din diverse motive, dintre care: lucrări de revizii efectuate de Romgaz, furnizorul de servicii de injecție și de închiriere sonde al ..., situații apărute ca urmare a reducerii livrării de gaze din import, diverse aspecte tehnice cum ar fi cele legate de relația de interfață între SNT/depozitul .... (respectiv .../...) și de dispecerizare (injecția gazelor din SNT sau prin intermediul conductelor ...) improprii preluării gazului pus la dispoziție de ....., deși acesta din urmă a achiziționat și nominalizat cantitățile de gaz respectând condițiile de livrare stabilite (de altfel cantitățile de gaze au fost înmagazinate până la finalul ciclului, însă la un alt operator de înmagazinare - .. - ceea ce a dus la costuri suplimentare pentru ... ..);

- neîndeplinirea programului de injecție de către ... și, prin urmare, neînmagazinarea capacității totale rezervate a periclitat capacitatea Distrigaz Sud de a-și îndeplini obligația legală de a deține în depozite de înmagazinare subterană o anumită cantitate de gaze pentru asigurarea siguranței aprovizionării cu gaze naturale pe perioada octombrie 2008 - martie 2009. Într-un final, .... a fost obligat să achiziționeze serviciile de înmagazinare pentru partea nerealizată de la un alt

furnizor, respectiv .....deoarece introdusese cantitățile solicitate pentru injecție în SNT, iar .... nu a injectat cantitățile contractuale;

- totodată, nerespectarea programului de injecție de către ..... a dus la modificarea circumstanțelor care au dus la încheierea contractului. Aceasta a determinat necesitatea modificării contractului (art.13 lit.c)), prin prelungirea programului de injecție (actul adițional nr.....) într-o primă etapă și, urmare nerespectării nici a acestui nou program de injecție, prin regularizarea capacității rezervate (adresa nr..../19.01.2009 împreună cu procesul verbal de conciliere din 19.12.2008);

- prin Actul adițional nr.1 la contract, valabil începând cu data de 30 iunie 2008, părțile au agreeat serviciile prestate până la acel moment de .... prin regularizarea cantităților injectate aferente lunilor mai și iunie 2008. Totodată, constatând că nu este posibilă prestarea integrală a serviciilor de înmagazinare subterană în perioada inițială 16.04.2008 - 30.09.2008, au fost modificate cantitățile de injectat aferente celorlalte luni cu scopul realizării unei cantități injectate totale de 74.600 mii m.c.;

- după finalizarea noului program de injecție, s-a constatat că nu au fost respectate cantitățile injectate ceea ce a dus la inițierea unei discuții de conciliere, care s-au finalizat cu acordul ..... asupra cantităților injectate care trebuie luate în considerare la calculul tarifului de înmagazinare, respectiv 50.078 mii m.c. Însăși organele de inspecție fiscală au constatat acest acord, precizând că Amgaz a revenit prin adresa nr..../19.01.2009 asupra punctului de vedere exprimat prin Procesul verbal de conciliere din 19.12.2009, societatea fiind de acord cu restituirea sumei de ..... RON, reprezentând contravaloarea diferenței dintre rezervarea de capacitate contractată și cea realizată pentru perioada aprilie-octombrie 2008, precum și cu regularizarea facturilor până la luna decembrie 2008 (..... RON), inclusiv;

- conform prevederilor dreptului comun în materie, contractul reprezintă voința părților, iar acestea au dreptul să-l modifice prin acord (ca în cazul de față) în baza principiului forței obligatorii a contractelor - "Pacta sunt servanda" - prevăzut de art.969 din Codul civil, deopotrivă valabil în dreptul civil, comercial și internațional, și care consacră regula expresă potrivit căreia convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante, trebuind să fie executate cu bună-credință, putându-se revoca/modifica numai prin consimțământul mutual al părților sau din cauze autorizate de lege;

- urmare a acordului dintre .... și ..... cu privire la cantitatea rezervată care face obiectul contractului de înmagazinare subterană, respectiv cantitatea efectiv injectată de 50.078 mii m.c., acord care a fost formalizat prin adresa nr.... /19.01.2009, ..... a procedat în mod corect la recalcularea tarifului de înmagazinare și la reducerea veniturilor corespunzătoare serviciilor ce nu au fost efectiv prestate. Acestea fiind practic și singura acțiune legală pe care Amgaz putea să o întreprindă, având în vedere faptul că orice cheltuială cu prestări de servicii care nu au fost efectiv realizate este la rândul său nedeductibilă fiscal, întrucât în contabilitate orice

sumă se înregistrează atunci când are loc fenomenul economic, nefiind suficiente în sine doar contractul și factura emisă în baza sa;

- un argument în plus în sensul că soluția adoptată de ..... în speță este cea legală rezidă și în principiul îmbogățirii fără justă cauză, reprezentând faptul juridic licit prin care patrimoniul unei persoane este mărit pe seama patrimoniului altei persoane, fără ca pentru aceasta să existe un temei juridic (de ex. în cazul încasării de la ..... a contravalorii serviciilor neprestate efectiv de către ....) și care naște obligația returnării imediate a tuturor avantajelor astfel obținute, printr-o acțiune "de im rem verso" prevăzută de art.992 Cod civil;

- în contestația formulată, unitatea prezintă detaliat cantitățile stabilite inițial prin contract și actul adițional, precum și cantitățile injectate efectiv;

- această stare de fapt și contractuală a fost luată în considerare și la încheierea actului adițional nr.2 la contract (anexa nr.3) prin care s-a stabilit programul de extracție a gazelor naturale în baza unei cantități de 50.078 mii m.c.;

- Amgaz nu a refacturat serviciile prestate de .....către ....., ci a prestat servicii distincte (înmagazinare subterană a gazelor naturale, conform contractului);

- obiectul contractului constă în prestarea de servicii de înmagazinare subterană a gazelor naturale (art.2 alin.(1) din contract), iar tariful este unul singur având atât o componentă fixă (partea de rezervare de capacitate necesară stocării), cât și variabila (partea de injecție/extracție a gazelor);

- deși conform Legii gazelor nr.351/2004 înmagazinarea gazelor naturale include "ansamblul de activități și operațiuni desfășurate de titularul licenței de înmagazinare pentru sau în legătură cu rezervarea capacității de depozitare în depozitele subterane și pentru injecția, depozitarea în și extracția din aceste capacități a unor cantități determinate de gaze naturale" (art.3 pct.32), organele de inspecție fiscală, în mod nelegal, au descompus serviciul de înmagazinare subterană în activitățile componente, respectiv în activitatea de rezervare de capacitate și în activitatea de injecție/extracție. Astfel încât rezervarea de capacitate a fost tratată în mod distinct de activitatea de injecție, deși acestea sunt intrinsec legate, rezervarea de capacitate făcându-se în funcție de cantitatea de gaze programate a fi injectate;

- doar în privința S.N. .... se poate spune că a furnizat companiei Amgaz în mod distinct de activitatea de injecție/extracție de gaze naturale și de închiriere de mijloace fixe, respectiv sonde. Cele două tipuri de servicii au făcut obiectul a două contracte diferite, derulate independent unul de altul. Mai departe, Amgaz folosește aceste sonde și serviciile prestate de .....pentru prestarea unui serviciu unic, de înmagazinare subterană, care nu poate fi calificat, nici parțial, drept o închiriere subsecventă de capacitate;

- printr-o interpretare netemeinică a organelor de inspecție fiscală a fost distorsionată natura serviciului de înmagazinare subterană, partea de rezervare fiind tratată în mod separat, ca și când ar fi fost un serviciu distinct. Această interpretare a permis inspectorilor fiscali să considere că "serviciul de rezervare de capacitate" a fost prestat integral, deși în fapt, în lipsa gazelor naturale injectate (diferența dintre

cantitatea programată de 74.600 mii m.c. și cantitatea efectiv injectată de 50.078 m.c.), nu se poate considera că ..... a prestat servicii de înmagazinare subterană;

- prin urmare, în mod corect și legal, ..... și-a diminuat veniturile pentru partea aferentă serviciilor neprestate (și a căror contravaloare Amgaz a restituit-o către Distrigaz Sud), prin stornarea parțială a facturilor deja emise.

#### B. Referitor la deductibilitatea anumitor cheltuieli cu serviciile și a taxei pe valoarea adăugată aferentă

- organele de inspecție fiscală au constatat existența contractelor, iar, în ceea ce privește necesitatea prestării, acestea s-au limitat la a face afirmația "absența documentelor care să ateste (...) dovedirea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității sale" fără a face o analiză a oportunității angajării unor astfel de cheltuieli în funcție de specificul ..... După cum se poate observa, legislația fiscală nu condiționează deductibilitatea de existența unor documente anume pregătite în vederea dovedirii necesității, ci doar de demonstrarea, cu orice mijloace de probă, a acesteia;

- în ceea ce privește documentele care să justifice prestarea efectivă, se poate observa că normele de aplicare ale articolului invocat de inspectorii fiscali prevăd că acestea se pot face cu diverse documente, inclusiv cu "orice alte materiale corespunzătoare", deși se impunea o analiză suplimentară a "documentelor" care pot fi pregătite în funcție de specificul serviciilor prestate;

- Amgaz a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la momentul deducerii cheltuielilor facturate de S.C. .... S.A. Astfel, cheltuielile au fost deduse în baza contractului și a facturilor care aveau dat acceptul de plată din partea persoanelor responsabile;

- de asemenea, trebuie ținut cont și de natura acestor servicii (închiriere și IT), care nu presupune un anume document cum ar fi situații de lucrări, referat, proces-verbal, etc.;

- în ceea ce privește necesitatea serviciilor IT, organele de inspecție fiscală au avut posibilitatea să constate că societatea utilizează sisteme și programe informatice, inclusiv pentru contabilitate, fără a avea o persoană încadrată pe un post având atribuții de IT. Lucrările de IT au constat în implementarea unei rețele de calculatoare la sediul din Mediaș și asigurarea de service și asistență tehnică. Astfel, este evidentă necesitatea achiziționării acestor servicii de către Amgaz, în vederea desfășurării activității autorizate;

- nici în ceea ce privește necesitatea achiziționării serviciilor de închiriere, inspectorii nu au surprins în mod corect și integral situația de fapt reală. Astfel, necesitatea deschiderii unui birou în București a apărut datorită faptului că Amgaz desfășoară o activitate reglementată (de înmagazinare a gazelor naturale), care presupune deplasări în vederea întâlnirilor/discuțiilor privind tarifele cu

reprezentanții ANRE, precum și datorită faptului că principalul client este în București;

- studiul "Piața gazelor naturale din România" a fost folosit de Amgaz în fundamentarea deciziilor de afaceri, precum și în aplicarea legislației relevante, mai ales având în vedere faptul că activitatea desfășurată de Amgaz este o activitate reglementată, supusă unor acte normative emise de ANRE;

- partea de operațiuni de trezorerie, relația cu băncile și obținerea de finanțări a firmei a fost externalizată de Consiliul de Administrație al companiei către un furnizor extern, în speță S.C. ... S.A.;

- cheltuielile cu servicii de închiriere, IT, management, precum și achiziționarea studiului sunt efectuate în scopul obținerii de venituri taxabile, sunt justificate cu documente întocmite conform legii sau cu alte mijloace de probă.

#### C. Referitor la deductibilitatea T.V.A. înscrisă în facturile de reparații

- serviciile de reparații, inclusiv emiterea facturilor s-au efectuat înainte de data scoaterii sondei 89 din lista conținând mijloacele fixe închiriate de ..... societății ....., respectiv data de 01.12.2006, astfel cum rezultă din Actul adițional nr.1 din 04.12.2006 la contractul de închiriere;

- Amgaz a efectuat servicii de reparații în cadrul operațiunilor de investigare și testare hidrodinamică având drept scop final verificarea conținutului în fluide și a potențialului de extracție a sondei 89. Aceste verificări au fost demarate în baza unui plan mai amplu de investiții (proiect tehnic) având ca obiectiv dezvoltarea și eficientizarea activității de înmagazinare prin cumpărarea unui loc de depozitare propriu, respectiv sonda 89. Faptul că, în urma efectuării investigațiilor și testărilor, s-a constatat că sonda este improprie utilizării în condițiile tehnice vizate, nu ar trebui să afecteze deductibilitatea atât a T.V.A., cât și a cheltuielilor aferente facturilor emise de prestatorii contractați (anexa nr.11 conținând hotărâri AGA, prezentarea planului tehnic, contracte și facturi anexe);

- în sprijinul acestei interpretări sunt și deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile 37/95 (Ghent Coal) și 110/94 (INZO). Conform acestor decizii, o persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul investițiilor ce se intenționează a fi utilizate pentru activități impozabile. Dreptul de deducere rămâne neafectat chiar dacă în urma unor analize obiective sau în urma unor circumstanțe dincolo de controlul contribuabilului obiectivul de investiții nu a mai fost atins sau investiția rezultată nu a mai fost efectiv folosită;

- chiar dacă, în cazul de față, în urma investigațiilor s-a constatat că sonda respectivă este improprie utilizării în condițiile tehnice specificate, nu ar trebui să afecteze dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate în legătură cu respectiva sondă.

#### D. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe venitul nerezidenților

- în condițiile prezentării certificatului de rezidență fiscală în perioada relevantă, chiar și cu întârziere, nu se datorează majorări de întârziere la un impozit

pe venitul nerezidenților calculat cu cota de 16% prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci doar la un impozit pe venitul nerezidenților calculat cu cota din Convenția de evitare a dublei impunerii.

- în acest sens, sunt invocate ca fiind incidente în cauză prevederile Deciziei Comisiei Fiscale nr.2/2005, precum și ale Deciziei Comisiei Fiscale nr.4/2006.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, Regionala VIII Brașov, la *S.C. .... S.A. din Tg.Mureș*, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei verificări generale, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../19.10.2009, Decizia de impunere nr...../26.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și Dispoziția nr...../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate parțial. Astfel, la Capitolul III "Constatări fiscale" pct.III 1 "Impozit pe profit" subpct.1.1 și 1.2.A, precum și la pct.III 2 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.2.1.A, 2.1.B, 2.2, precum și la pct.III.4 "Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente" subpct.4.1 din Raportul de inspecție fiscală nr..../19.10.2009, au fost redată următoarele constatări:

### **1. Impozit pe profit**

#### **1.1 Referitor la modul de înregistrare al veniturilor**

În perioada 01.04.2008-30.12.2008, în scopul rezervării de capacitate, în baza contractului nr...../2008 încheiat cu *S.C. .... S.A. București (actuala G.D.F. .... S.A.)*, *S.C. .... S.A.* a emis facturi pentru prestarea serviciilor de înmagazinare a gazelor naturale pentru cantitatea de 74.600 mii m.c., echivalentul a 782.202 .110 MWh.

Rezervarea de capacitate se calculează lunar, conform formulei:

$V. rezervata = (T. reg. \times C. rez.) / n.ctr. \times n. luna$ , unde: V. rez.(valoarea rezervare capacitate), T. reg.(tarif reglementat), C. rez.(capacitatea rezervata), n. luna (nr.zile din luna pentru care se facturează), respectiv n. crt.(nr.zile perioada contract).

Definirea termenului de capacitate de înmagazinare/depozitare rezervată prevăzută în anexa nr.... la contractul nr..../2008 reprezintă "parte din capacitatea de înmagazinare utilizabilă pe care prestatorul se obligă, prin contract, să o mențină în orice moment la dispoziția beneficiarului".

Urmare procesului verbal de conciliere directă încheiat la data de 19.12.2008, *S.C. .... S.A.* a solicitat *S.C. ...S.A.* „... regularizarea facturilor deja achitate, în suma de ... lei precum și a facturilor refuzate la plată în sensul diminuării valorii serviciilor de rezervare înmagazinare în corelare cu capacitatea reală de înmagazinare utilizată (50.078 mii mc ) precum și factura pe care urmează

sa o emita incepand cu luna decembrie 2008” (anexa nr.6 la raportul de inspectie fiscala).

Motivatia invocata de S.C. .... S.A. cu privire la diminuarea valorii serviciilor de rezervare inmagazinare este datorata nerespectarii de catre ... SA a programului de injectie a gazelor naturale si conditiilor tehnice de inmagazinare convenite prin contract, sustinand ca, societatea a asigurat in permanenta sursele necesare pentru acoperirea acestuia achitandu-se lunar contravaloarea unei capacitati rezervate de 74.600 mii m.c.

In acelasi proces de conciliere, S.C. .... S.A. isi exprima punctul de vedere respectiv acela ca nu este de acord cu regularizarea facturilor achitate, precum nici cu refuzul la plata a unor facturi in sensul diminuarii valorii de inmagazinare in corelare cu capacitatea reala de inmagazinare utilizata, intrucat culpa pentru nerespectarea programului de inmagazinare nu revine ..... S.A. pe motivul ca in baza contractului de inmagazinare nr...../2008, la art.5 pct.1 coroborat cu art.14.lit.b), beneficiarul are obligatia de a pune la dispozitia prestatorului cantitatile de gaze destinate ciclului de injectie, in conditii de calitate. In conditiile in care cantitatea de gaze destinate inmagazinarii nu a fost pusa la dispozitia prestatorului, in parametrii tehnici optimi pentru ca aceasta cantitate sa fie preluata de S.C. .... S.A. considera ca culpa pentru nerespectarea programului de injectie revine S.C. .... S.A. Acest fapt este recunoscut si in nota explicativa de catre directorul tehnic, (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala) care sustine ca ”intrucat, pe toata durata contractului, aceste elemente au fost disponibile fizic si nu au avut loc modificari ale acestora, .... S.A. a tinut la dispozitia Distrigaz Sud S.A. intreaga capacitate de rezervare de cca. 74 milioane m.c. In aceste conditii, solicitarea ..... S.A. de modificare a capacitatii de rezervare la nivelul capacitatii de rezervare pentru cantitatea de 50 mil. m.c. inmagazinata in perioada iulie-octombrie 2008, nu este justificata.”

Mai mult, din verificarea modului de respectare a clauzelor contractuale, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit art.13 lit.a si b, beneficiarul - respectiv ..... S.A. are dreptul de a solicita in termen de 10 zile calendaristice de la expirarea lunii datele privind cantitatile de gaze naturale contractate de beneficiar pentru a fi injectate si sa conteste in mod justificat cantitatile de gaze naturale livrate de prestator. Conform art.17, pct. 2) ”Partile sunt obligate sa isi notifice eventualele modificari ale programului de injectie /extractie cu minim 10 zile calendaristice inainte de inceperea lunii de injectie/extractie. (...) In acest sens, partile vor convenii asupra modificarilor in termen de 2 zile calendaristice de la data solicitata iar conform art.27 alin .(2) din contract ...” Termenul de notificarea este de 5 zile calendaristice de la data producerii modificarii de circumstante...”

Conform actului aditional nr..../2008 (la contractul de inmagazinare a gazelor naturale nr.1/2008) transmis de ..... S.A la data de 15.09.2008 si inregistrat sub nr...../11.09.2008, partile au fost de acord cu modificarea programului de injectie pentru intervalul de timp 16.04.2008 - 30.09.2008, pana la



31.10.2008 cu mentiunea că, cantitatea injectata nu a fost modificata aceasta ramanand de 74.600 mii m.c. (anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala) si ca actul aditional a fost semnat de reprezentantii legali ai ambelor societati - ..... S.A., in calitate de prestator si ..... S.A. in calitate de beneficiar.

În situatia respectiva, prestarile de servicii (injectie gaze) au fost facturate de SNGN ..... S.A. Sucursala Medias catre S.C. .... S.A., care apoi le-a refacturat catre S.C. .... S.A. Organele de inspectie fiscala fac precizarea că, SNGN ..... S.A. Sucursala Medias a efectuat in favoarea ..... S.A. atat prestarea de servicii privind injectia/extractia de gaze naturale cat si inchirierea de mijloace fixe (sonde) utilizate in scopul activitatii de inmagazinare a gazelor.

Potrivit adresei nr...../19.01.2009 emisa catre SC ..... S.A., societatea verificata revine asupra punctului de vedere exprimat in procesul verbal de conciliere din data de 19.12.2008 fiind de acord cu restituirea sumei de ..... lei reprezentand contravaloarea diferentei dintre rezervarea de capacitate contractata si cea realizata pentru perioada aprilie-octombrie 2008 precum si cu regularizarea facturilor pana la luna decembrie 2008, inclusiv, în acest sens fiind emisă factura fiscala de storno nr...../31.12.2008.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat că societatea verificata a procedat in mod nejustificat la diminuarea contravalorii serviciilor privind capacitatea de rezervare (calculata in functie de cantitatile de gaze naturale injectate conform contractului nr...../2008) pentru care a emis factura de stornare nr...../31.12.2008 pentru suma totala de ..... lei, din care TVA in suma de .. lei, procedând în mod eronat la diminuarea veniturilor cu suma de ..... lei. Organele de control menționează ca in baza declaratiei privind impozitul pe profit pentru anul 2008 – formular 101, societatea a inregistrat pierdere contabila de .... lei si o pierdere fiscala de .... lei.

Ca efect al inregistrarii veniturilor in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au determinat pe anul 2008 profit contabil in suma de ... lei, respectiv profit fiscal in suma de .... lei, si implicit au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de .... lei (anexa nr.9 la raportul de inspectie fiscala). Implicatia fiscala asupra obligatiei privind TVA ca urmare a constatarii mentionate mai sus urmeaza sa faca obiectul cap.III 2.2) din raportul de inspectie fiscala.

## **1. 2 . Referitor la modul de inregistrare a cheltuielilor**

**1.2. A.)** Din verificarea documentelor prezentate la control, organele de inspectie fiscala au reținut că, in perioada supusa inspectiei, societatea a inregistrat drept cheltuieli deductibile unele servicii efectuate de doua firme din Bucuresti respectiv S.C..... S.A. si S.C. .... S.A. cum ar fi: servicii de inchiriere autoturisme, management, consultanță asistentă alte prestări de servicii pentru care ... SA nu a putut justifica necesitatea efectuării si a prestării pentru desfasurarea activitatii proprii si in favoarea sa, in scopul realizării de venituri impozabile, desi au fost prezentate contracte incheiate cu diversii prestatori. Cu toate că incheierea unui contract reprezinta vointa juridica a partilor cu privire la prestarea serviciilor, acest aspect este insuficient pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor efectuate

si inregistrate de societate in absenta documentelor care sa ateste punerea sa in executare si dovedirea necesitatii efectuării cheltuielilor prin specificul activitatii sale.

Organele de inspecție fiscală menționează ca, în fapt, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte daca serviciile au fost efectiv prestate si necesitatea acestora in activitatea desfasurata, respectiv că, in perioada verificata, societatea a avut in medie 7 angajati (din care o persoana cu functie de conducere), a detinut un parc auto cu un numar mediu de 5 mijloace de transport si a functionat intr-un sediu inchiriat in Medias.

Analiza efectuata asupra cheltuielilor a avut in vedere urmatoarele aspecte:

- in perioada 01.07.2005-31.07.2006, obiectul de activitate al societatii a fost inmagazinarea si distributia de gaze naturale iar in perioada 01.08.2006-31.12.2008 s-a restrans strict la activitatea reglementata de inmagazinare unde tarifele sunt stabilite de autoritatea statului in domeniu;

- activitatea de prestari servicii de inmagazinare se desfasoara cu ajutorul mijloacelor fixe inchiriate si a prestarii de servicii efectuate de SNGN .....  
... SA Medias.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că incheierea unor contracte cu firmele ... S.A. si .... S.A., care a presupus efectuarea si inregistrarea in contabilitatea societatii de cheltuieli efectuate in scopul activitatii de baza, nu s-a dovedit justificata, mai mult aceste cheltuieli cu prestări servicii nu au putut fi justificate in sensul prestării lor efective.

Pe baza datelor si informatiilor supuse analizei situatiei de fapt in legatura cu firmele la care se face referire, organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste contracte au fost incheiate intr-o perioada in care la societatea verificata unul din administratori a fost d-nul ..... In acelasi timp, aceasta persoana a indeplinit functia de reprezentant al S.C..... S.A. din Bucuresti (societate care in perioada 01.09.03 - 16.04 2007 a detinut 10% din actiunile .... SA.). Potrivit contractului nr...../23.05.2005 (contract reziliat la 01.06.2005) si aceasta societate - actionar a efectuat servicii de consultanta in domeniile financiar, fiscal, bancar, etc. in favoarea S.C. .... S.A.

În perioada supusa inspectiei, d-nul ..... a administrat si societatile SC ... SA si SC . SA din Bucuresti, firme căroră .... SA a achitat contravaloarea unor chirii si servicii prestate, respectiv a inregistrat in contabilitate cheltuieli, dupa cum urmeaza:

..... SA:

- închirierea unui spatiu in Bucuresti, str. ..., nr....., sector 3 cu destinatie birou, adresa la care figureaza ca avand sediul declarat si firma Infochem International SA, actionar la ..... SA.;

- inchirierea unui numar de 4 autoturisme cu toate ca ..... SA a detinut permanent un numar mediu de 5 mijloace de transport pentru un numar mediu de 7 angajati;

- efectuarea unor servicii la sediul declarat din Medias cum sunt servicii de mentenanta, verificare a sistemelor de comunicatii si circuite electrice, verificare si intretinerea sistemului integrat de securitate, circuite electrice pentru care ..... SA a inregistrat cheltuieli considerabile.

.... SA:

- servicii de management privind relatiile cu bancile, clienti, furnizori, demersuri obtinere finantari, coordonare activitate privind recuperarea debitelor scadente;

- elaborarea unui studiu cu tema "Piata gazelor naturale din Romania".

Din investigatiile efectuate in baza datelor declarate la ORC Bucuresti, in anul 2006 veniturile inregistrate de SC ..... SA - care are ca obiect de activitate productie energie electrica- au fost realizate in proportie de 46% pe seama tranzactiilor efectuate cu ..... SA.

Referitor la cheltuielile efectuate cu firmele prestatoare (inregistrate in contul "cheltuieli cu chirii "cont 612 si "cheltuieli cu servicii executate de terti" cont 628), organele de inspectie fiscala au retinut ca din documentele supuse verificarii, nu a rezultat necesitatea efectuarii serviciilor respective in scopul desfășurării activității proprii ..... SA, societatea nu a demonstrat efectuarea efectiva si si nu a prezentat documente care sa justifice efectuarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractelor sau pe durata realizării obiectului fiecarui contract in parte, in functie de natura acestora. Prestarea efectivă a serviciilor nu a fost justificata cu documente cum ar fi: situatii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru si studii, referate, toate necesare justificarii necesitatii si realitatii serviciilor care au grevat cheltuielile societatii.

În ce priveste locatorul ..... SA, in perioada iulie 2005 - februarie 2008, ..... SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu inchirierea unui numar de 4 autoturisme fara a justifica cu documente legale, modul de utilizare al acestora in favoarea sa, care potrivit legii se materializeaza in: ordine de deplasare, foi de parcurs, bonuri de consum carburanti, fise de activitate zilnica a autoturismelor, etc. Referitor la cheltuielile cu inchirierea in Bucuresti, de la acelasi locator, in perioada octombrie 2005 - august 2006 a unui spatiu, s-a constatat ca ..... SA a inregistrat cheltuieli deductibile desi nu s-a dovedit necesitatea efectuarii lor in scopul realizarii de venituri impozabile.

În ceea ce priveste cheltuielile cu servicii de mentenanta, verificare sistem comunicatii, intretinerea sistemului de securitate, etc., organele de control au constatat ca acestea nu se puteau efectua in scopul realizarii de venituri impozabile in masura in care nu s-a probat necesitatea si prestarea efectiva pe baza de documente justificative.

Cu referire la contractul de management nr...../15.12.2005 incheiat cu .... SA conform clauzelor prestatorul se obliga sa furnizeze clientului .... **«..rapoarte lunare cu activitatea desfasurata, ...pe baza carora se vor factura serviciile de management prestate..»**. In acest sens, pentru justificarea cheltuielilor, societatea a prezentat -la finalizarea inspectiei - rapoarte cu privire la activitatea de

management desfasurata pe perioada 15.11.2005-14.10.2006 in favoarea ..... in care, invariabil, se mentioneaza activitati ca: asistarea demersurilor de angajare a unui credit pentru lucrari investitii, initiere discutii obtinere oferte avantajoase de achizitionare gaze, obtinerea licentei de furnizare «pentru noua societate», identificarea unor clienti potentiali.

In urma inspectiei efectuate, organele de control au constatat ca obiectul contractului de management nr...../15.12.2005 incheiat cu ..... SA se reduce la atributiile si obligatiile administratorilor ..... SA, iar incepand cu luna august 2006 obiectul de activitate al societatii s-a limitat doar la inmagazinare gaze deci nu mai era de actualitate obtinerea licentei de inmagazinare.

Conform actului aditional nr.1 la contractul de management nr...../15.12.2005 prestatorul se mai obliga ca in termen de 15 zile de la data incheierii sa elaboreze, pe langa servicii de management si un studiu pe tema «**Piata gazelor naturale din Romania**». Astfel, in baza facturii nr...../24.01.06 primite de la ..... SA, societatea a inregistrat in luna ianuarie 2006, in contul 614 «cheltuieli cu studii si cercetari» suma de ..... lei. Studiul in cauza consta intr-un material care contine informatii generale iar in cea mai mare parte cuprinde legislatia in domeniul gazelor naturale, constatându-se că contribuabilul nu este in masura să dovedească necesitatea efectuării acestor cheltuieli in scopul realizarii de venituri impozabile.

Situatia privind contractele incheiate cu prestatorii de servicii mentionati este prezentată la pag.11 din raportul de inspectie fiscală.

Astfel, in evidenta contabila a societatii au fost inregistrate in mod nejustificat cheltuieli cu chiriile si prestari de servicii dupa cum urmeaza:

Furnizor	2005	2006	2007	2008	total
..... S.A.					
-chirii spatiu,	-	-	-	-	-
-chirii auto,	...	...	...	...	...
-servicii diverse	...	-	-	-	...
..... SA					
-servicii management	...	....	-	-	....
- studiu cu tema „piata gazelor in Romania”	-	...	-	-	....
total	....	...	....	...	...

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au concluzionat că, unitatea a incalcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului

nr.44/2004, prin inregistrarea in mod nejustificat in perioada 2005-2008, a cheltuielilor cu chirii si prestari de servicii, fiind diminuată baza impozabila cu suma totala de ... lei (anexa nr.9 la raportul de inspectie fiscala). Implicatia fiscala privind T.V.A. ca rezultat al constatarii mentionate mai sus urmeaza sa faca obiectul cap.III 2. lit.B) din raportul de inspectie fiscala.

În consecință, pentru deficiențele anterior prezentate, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă totală de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de ... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat în detaliu în situațiile transmise de D.G.A.M.C. - Activitatea de Inspectie Fiscală cu adresa nr..../24.06.2010, înregistrată la A.N.A.F. sub nr..../25.06.2010, anexate la dosarul cauzei.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

### **2.1. T.V.A. deductibila**

**2.1. A)** În anul 2006, în baza facturilor primite de la furnizorii ... S.A. Ploiesti si S.N.G.N. ....S.A. ...Mediaș, societatea a inregistrat cheltuieli cu reparatii in suma totala de ..... lei, considerandu-le drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit intrucat, reparatiile au fost efectuate la sonda nr.89, mijloc fix care nu a mai facut obiectul contractului de inchiriere incheiat de S.C. ... S.A. cu SNGN .... S.A. Pentru aceste prestari societatea a dedus TVA in suma totala de ... lei (.....x19%).

Ca urmare a celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscală au reținut că societatea a dedus in mod nejustificat T.V.A. în suma de ..... lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situatia privind TVA în sumă de ..... lei dedusă de S.C. .... S.A. în lunile noiembrie și decembrie 2006, aferenta prestarilor de servicii se prezinta dupa cum urmeaza:

- în luna noiembrie 2006 s-a dedus T.V.A. în sumă de ...lei, înscrisă în facturile nr..../29.11.2006, pentru suma de ..... lei, TVA .... lei, nr..... /28.11.2006, pentru suma de .... lei, T.V.A. .... lei, respectiv nr..... /13.11.2006, pentru suma de .... lei, T.V.A. .... lei;

- în luna decembrie 2006 s-a dedus T.V.A. în sumă de .... lei, înscrisă în facturile nr...../31.10.2006, pentru suma de .....lei, TVA ..... lei, respectiv nr...../30.11.2006, pentru suma de ..... lei, TVA .... lei.

Ca urmare a deficientei prezentate, societatea a majorat in mod nejustificat TVA deductibila aferenta lunii noiembrie 2006 cu suma de ..... lei si aferenta lunii decembrie cu suma de .... lei.

**2.1. B)** Dupa cum s-a prezentat la pct.1.2 A) din prezenta decizie (cap.III 1.2.A din raportul de inspectie fiscala), organele de inspectie fiscală au constatat ca in perioada supusa inspectiei societatea a inregistrat drept cheltuieli deductibile unele prestari servicii efectuate in favoarea sa de firmele ... SA si .... SA, respectiv inchiriere autoturisme, servicii de management si consultanță, asistență, alte prestări de servicii, pentru care societatea nu a putut justifica

necesitatea efectuării și nici prestarea lor efectivă în scopul desfășurării activității proprii și în favoarea sa. Pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. contribuabilul are obligația să justifice că serviciile i-au fost prestate și că sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, societatea a dedus în mod eronat T.V.A. în suma totală de .. lei (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală), fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## **2.2. T.V.A. colectată**

Referitor la stornarea contravalorii serviciilor privind capacitatea de rezervare (calculată în funcție de cantitățile de gaze naturale injectate conform contractului nr.1/2008) pentru care s-a emis în mod nejustificat factura de stornare nr.../31.12.2008 pentru suma totală de ..... lei, după cum s-a prezentat la lit.B pct.1.1 din prezenta decizie (Cap.III pct.III 1."Impozit pe profit" subpct.1.1 și pct.III.2 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.2.2 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a procedat în mod eronat la diminuarea T.V.A. colectată aferentă lunii decembrie 2008 cu suma de ... .. lei (suma care se regăsește în anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală), fiind încălcate astfel prevederile art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul VI, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru deficiențele anterior prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de ..... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat în detaliu în situațiile transmise de D.G.A.M.C. - Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr...../24.06.2010, înregistrată la A.N.A.F. sub nr...../25.06.2010, anexate la dosarul cauzei.

## **4. Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**

### **1. GDF Suez Franta**

a) În anul 2008, societatea verificată a încheiat cu persoana juridică nerezidentă GDF Suez Franta un contract de împrumut pentru suma de 19.000.000 lei. Cu ordinul de plată nr. ..../30.12.2008, .... SA a achitat o dobândă aferentă împrumutului, în suma de ..... lei. Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. ....S.A. a calculat în mod eronat impozitul pe venituri din dobânzile în cota de 10% aplicată la venitul net respectiv suma de ...lei (..... x 10%), suma care a fost virată pe destinația legală la data de 22.04.2009.

În acest sens s-a constatat că pentru serviciile prestate societatea a prezentat cu întârziere certificatul de rezidență fiscală pentru GDF .... Franta emis de autoritatea fiscală franceză la data de 09.02.2009 (anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală).

În această situație, fiind încălcate prevederile art.118 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

coroborate cu pct.15 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție au procedat la stabilirea impozitului pe veniturile din dobanzi în suma de ... lei, prin aplicarea unei cote de 16% la venitul brut de ... lei, cu termen de plată la data de 25.01.2009.

Impozitul pe veniturile din dobanzi datorat este în suma de ... lei, calculat prin aplicarea unei cote de 10% la venitul brut de ... lei, cu termen de plată la 25.03.2009 - data la care societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală - pentru a fi aplicate prevederile din convențiile de evitare a dublei impuneri cu precizarea că impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente din dobanzi în suma de ... lei a fost reținut de societate în luna aprilie 2009 din dobanda datorată pe anul 2009.

Față de cele prezentate mai sus, în baza art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare, și a Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, pentru nevirarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, au fost stabilite majorări de întârziere în suma de .... lei  $[(... \text{ lei} \times 59 \text{ zile} \times 0,1\% \text{ lei}) + (... \text{ lei} \times 28 \text{ zile} \times 0,1\%)]$ .

b) Pentru serviciile prestate de furnizorul extern GDF Suez Franța reprezentând prestări servicii de management societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală în original eliberat de organul fiscal din Franța, acolo unde GDF Franța își are sediul, în baza acestui document societatea beneficiind de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru serviciile prestate societatea a prezentat cu întârziere certificatul de rezidență fiscală pentru GDF ... ..Franța emis de autoritatea fiscală franceză la data de 09.02. 2009 (anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală).

La data de 30.09.2008 societatea a achitat în contul firmei GDF ..... Franța suma de ... lei (... euro) reprezentând servicii de management, fără a înregistra impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, încălcând prevederile art.118 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.15 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În timpul inspecției s-a procedat la stabilirea impozitului în suma de ... lei (...x 16%) datorat la data de 25.10.2008 pentru care au fost calculate majorări de întârziere aferente de la 25.10.2008 până la 25.03.2009, data la care societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală - pentru a fi aplicate prevederile din convențiile de evitare a dublei impuneri (convenție în care aceste venituri nu sunt menționate ca fiind impozabile).

În baza art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și a Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, pentru nevirarea impozitului pe veniturile

persoanelor nerezidente, au fost stabilite majorari de intarziere in suma de ... lei calculate astfel: .... lei x 149 zile x 0,1% = .... lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, stabilite la Capitolul III pct. III 1. "Impozit pe profit" subpct.1.1 și pct.III.2 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.2.2 din raportul de inspecție fiscală, precum și referitor la măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2008 cu suma de ... lei, stabilită prin Dispoziția nr..../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**

**În fapt**, în perioada 01.04.2008 - 30.12.2008, S.C. .... S.A. din Tg.Mureș a emis facturi pentru prestarea serviciilor de înmagazinare a gazelor naturale pentru cantitatea de 74.600 mii m.c., echivalentul a 782.202.110 MWh, în baza Contractului nr..../2008 de înmagazinare subterană a gazelor naturale încheiat cu S.C. .... S.A. București (actuala G.D.F. ... România S.A.), în calitate de beneficiar.

Întrucât la sfârșitul perioadei de injecție gaze naturale pentru perioada aprilie 2008 - octombrie 2008, cantitatea totală injectată în Depozitul ... Prod ....., jud. Mureș, pentru S.C. .... S.A. a fost de 50.078 mii m.c., echivalentul a 524.882,159 MWh, față de cantitatea contractată inițial de 74.600 mii m.c., echivalentul a 782.202.110 MWh, prin procesul verbal de conciliere directă încheiat la data de 19.12.2008, S.C. .. S.A. a solicitat S.C. ... S.A. "regularizarea facturilor deja achitate, în sumă de .... lei, precum și a facturilor refuzate la plată în sensul diminuării valorii serviciilor de rezervare înmagazinare în corelare cu capacitatea reală de înmagazinare utilizată (50.078 mii mc) precum și factura pe care urmează să o emită începând cu luna decembrie 2008".

Potrivit motivației S.C. ... S.A., diminuarea valorii serviciilor de rezervare înmagazinare este datorată nerespectării de către S.C. ... S.A. a programului de injecție a gazelor naturale și condițiilor tehnice de înmagazinare convenite prin contract, susținând totodată că, societatea a asigurat în permanență sursele necesare pentru acoperirea acestuia achitându-se lunar contravaloarea unei capacități rezervate de 74.600 mii m.c.

Urmare analizării documentelor prezentate de unitate, organele de inspecție fiscală au constatat că, inițial, S.C. ... S.A. nu a fost de acord cu regularizarea facturilor achitate și nici cu refuzul la plată a unor facturi în sensul diminuării valorii de înmagazinare în corelare cu capacitatea reală de înmagazinare utilizată, întrucât culpa pentru nerespectarea nu revine acesteia pe motivul că, în baza contractului de înmagazinare nr.1/2008, la art.5 pct.1, coroborat cu art.14 lit.b), beneficiarul are obligația de a pune la dispoziția prestatorului cantitățile de gaze destinate ciclului de injecție, în condiții de calitate, dar, ulterior, potrivit adresei



nr..../19.01.2009 emisă către S.C. ... S.A., unitatea verificată revine asupra punctului de vedere exprimat prin procesul verbal de conciliere din data de 19.12.2008, fiind de acord cu restituirea sumei de .... lei reprezentând contravaloarea diferenței dintre rezervarea de capacitate contractată și cea realizată pentru perioada aprilie - octombrie 2008, precum și cu regularizarea facturilor până la luna decembrie 2008, inclusiv, în acest sens fiind emisă factura de stornare nr.... /31.12.2008.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. ...S.A. a procedat în mod nejustificat la diminuarea contravalorii serviciilor privind capacitatea de rezervare (cantitățile de gaze naturale injectate conform contractului nr.1/2008) pentru care a emis factura de stornare nr..../31.12.2008 pentru suma totală de ... lei, din care T.V.A. în sumă de .... lei, motiv pentru care au diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei, respectiv au calculat în sarcina unității impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei, precum și obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În contestația formulată, S.C. .... S.A. invocă faptul că programul de injecție asumat prin contract nu a putut fi respectat din diverse motive, cum sunt lucrări de revizii efectuate de ....., furnizorul de injecție și de închiriere sonde al ..., situații apărute ca urmare a reducerii livrărilor de gaze din import, diverse aspecte tehnice cum ar fi cele legate de relația de interfață între SNT/depozitul ..., (respectiv .../...) și de dispecerizare (injecția gazelor din SNT sau prin intermediul conductelor ...) impropriei preluării gazului pus la dispoziție de .., deși aceasta din urmă a achiziționat și nominalizat cantitățile de gaz respectând condițiile de livrare stabilite (de altfel cantitățile de gaze au fost înmagazinate până la finalul ciclului însă la un alt operator de înmagazinare - ... - ceea ce a dus la costuri suplimentare pentru ...). Mai menționează faptul că nu ar fi avut temei legal și contractual pentru care să înregistreze venituri din servicii pe care nu le-a prestat în fapt, și, prin urmare, în mod legal a diminuat veniturile înregistrate până la nivelul contravalorii stabilite de părți pentru serviciul de înmagazinare efectiv prestat.

**În drept**, potrivit 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."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, sunt prevăzute următoarele:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile

date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal. [...]

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală. [...]."

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia "(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128."

La art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]."

Potrivit art.138 din actul normativ anterior menționat, "Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;[...]."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- potrivit informațiilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, activitatea principală desfășurată de S.C. .... S.A. conform codificării (ordin 337/2007): 0910 – Activitati de servicii anexe extractiei petrolului brut si gazelor naturale;

- Contractul nr.../2008 de înmagazinare subterană a gazelor naturale încheiat între S.C. ... S.A., în calitate de prestator, cu S.C. ... S.A. București (actuala G.D.F.... S.A.), în calitate de beneficiar, are următorul obiect:

- prestarea serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor naturale, desemnând ansamblul de activități și operațiuni desfășurate de prestator pentru sau în legătură cu rezervarea capacității de depozitare în depozitele subterane și pentru injecția, depozitarea în și din aceste capacități a unor cantități determinate de gaze naturale;

- rezervarea capacității de înmagazinare subterană a gazelor naturale se realizează de către prestator, la solicitarea beneficiarului, în baza alocării capacităților de pe depozitele subterane, conform legislației în vigoare. Capacitatea rezervată este corespunzătoare ciclului complet de înmagazinare subterană a gazelor naturale și este prevăzută în anexa 3;

- cantitatea de gaze naturale se înmagazinează în depozitul/depozitele de înmagazinare subterană, în conformitate cu programul stabilit de părțile contractante, conform anexei nr.4.

- din Contractul nr.I/2008, anterior menționat, se rețin următoarele prevederi:

"Art.3 Prezentul contract se încheie pentru perioada 16.04.2008 - 15.04.2009, convenită de către părți, din cadrul ciclului complet de înmagazinare 2008/2009, neputând depăși durata ciclului complet de înmagazinare;

Art.4 Cantitatea de gaze naturale rămasă în depozite la finele ciclului complet de înmagazinare 2008/2009, va face obiectul unui nou contract de înmagazinare subterană, încheiat în conformitate cu prevederile art.2 din Decizia A.N.R.G.N. nr.../01.04.2004

V. Predarea/preluarea comercială a gazelor naturale; măsurarea gazelor naturale"

Art.5- (1) Cantitățile de gaze naturale orare/zilnice/lunare, injectate conform programului prevăzut în anexa nr.5, sunt asigurate de către beneficiar.

(2) Cantitățile de gaze naturale aflate în depozite se extrag conform programului prevăzut în anexa nr.6.

Art.6 - (1) Măsurarea cantităților de gaze naturale destinate injecției și extracției în/din depozitele subterane se face continuu pe perioada înmagazinării, în punctele de predare/preluare comercială, cu respectarea Acordului tehnic privind exploatarea punctelor de predare/preluare comercială a gazelor naturale, aprobat prin decizie a președintelui ANRGN, denumit în cele ce urmează Acord tehnic.[...]

VI. Tarifele pentru serviciile de înmagazinare subterană; modalități și condiții de plată

Art.9. Beneficiarul va plăti prestatorului contravaloarea serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor naturale, calculată în baza tarifului reglementat pentru serviciile de înmagazinare subterană, prevăzut în anexa nr.7, în conformitate cu legislația în vigoare.

Art.10 - (1) Conform formulei și tarifului prevăzut în anexa 7 la prezentul contract, prestatorul va factura lunar beneficiarului, contravaloarea serviciului de înmagazinare prestat. Plata contravalorii serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor naturale se face în termen de 15 zile calendaristice de la data emiterii facturii de către prestator.[...].

VII. Drepturile și obligațiile prestatorului[...]

Art.11 [...] c) să întrerupă total sau parțial injecția/extracția gazelor naturale, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, în scopul efectuării reviziilor și reparațiilor sau pentru remedierea avariilor apărute la instalațiile de

comprimare/instalațiile tehnologice de suprafață, reluarea acesteia urmând a se face în termen de 3 zile calendaristice de la data înlăturării cauzelor întreruperii.[...]

Art.12 - Prestatorul are următoarele obligații:

[...] c) să mențină la dispoziția beneficiarului capacitatea contractată conform prezentului contract;[...]

e) să anunțe imediat beneficiarul și transportatorul, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, despre întreruperile intervenite în desfășurarea ciclului de injecție/extracție a gazelor naturale, pentru remedierea avariilor apărute la propriile instalații;

f) să anunțe imediat, telefonic, beneficiarul și transportatorul despre întreruperile accidentale în desfășurarea ciclului de injecție/extracție a gazelor naturale și să notifice ulterior acestora, în maximum 12 ore de la producerea evenimentului;

g) să reia programul de injecție/extracție a gazelor naturale în/din depozitele de înmagazinare subterană, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, după expirarea unui termen de 3 zile calendaristice de la efectuarea plăților, cu preavizare de 3 zile calendaristice; injecția/extracția cantităților de gaze naturale neinjectate/neextrase în perioada de întrerupere a prestării serviciilor de înmagazinare pentru neplata acestora se poate efectua numai în funcție de parametrii tehnologici ai fiecărui depozit de înmagazinare subterană și ai SNT, programul de înmagazinare subterană a gazelor naturale modificându-se corespunzător;[...]

VIII. Drepturile și obligațiile beneficiarului

Art. 13 - Beneficiarul are următoarele drepturi:

a) să solicite și să primească de la operatorul DISGN, în termenul de 10 zile calendaristice de la expirarea lunii, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, date privind cantitățile de gaze naturale contractate de beneficiar, injectate/extrase în/din depozitele de înmagazinare subterană;

b) să conteste, în mod justificat, cantitățile de gaze naturale livrate de prestator în punctul de predare/preluare comercială de la interfața DISGN cu SNT;[...]

Art.14 - Beneficiarul are următoarele obligații:

[...] b) să asigure prestatorului cantitățile de gaze naturale destinate ciclului de injecție, conform anexei nr.5, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, în condițiile de calitate convenite prin prezentul contract, în punctul de predare/preluare comercială de la interfața SNT cu DISGN;[...]

X. Condiții de desfășurare a serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor naturale

Art. 17. [...] (2) Părțile sunt obligate să își notifice eventualele modificări ale programului de injecție/extracție cu minimum 10 zile calendaristice înainte de începerea lunii de injecție/extracție. În acest sens părțile vor conveni asupra modificărilor în termen de două zile calendaristice de la data solicitării;

(3) În cazul în care partea notificată nu înaintează observațiile în termenul prevăzut la alin.(2), programul de înmagazinare notificat va fi considerat acceptat de ambele părți.[...]

Art.20 - În cazul limitării sau întreruperii livrării de gaze naturale în ciclul de injecție/extracție din motive independente de voința beneficiarului/prestatorului, altele decât cazurile de forță majoră, părțile își vor notifica respectiva situație în termen de 3 zile calendaristice de la apariția evenimentului, reluarea livrării urmând să se facă imediat, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, după eliminarea cauzelor ce au condus la limitarea sau întreruperea acesteia.

Art.21 - Părțile sunt obligate să își notifice efectuarea lucrărilor de întreținere și a reparațiilor periodice care ar putea cauza o întrerupere temporară sau o limitare a injectării ori a extracției cantităților de gaze naturale, cu minimum 3 zile calendaristice înaintea efectuării acestora.[...]

#### XIV. Notificări

Art.27. - (1) Părțile sunt obligate ca pe parcursul derulării prezentului contract să își notifice orice modificare a circumstanțelor avute în vedere la data semnării acestuia.

(2) Termenul de notificare este de 5 zile calendaristice de la data producerii modificării de circumstanțe, dacă prin prezentul contract nu se prevede un alt termen. [...]."

- conform Anexei 1 "Definirea unor termeni" la contractul anterior prezentat, sunt redate următoarele definiții:

- "cantitate orară/zilnică/lunară contractată - cantitatea de gaze naturale stabilită prin contract, exprimată în mc, cu referire la fiecare oră/zi/lună calendaristică cuprinsă în perioada din contract

- capacitate de înmagazinare/depozitare rezervată- parte din capacitatea de înmagazinare utilizabilă pe care prestatorul se obligă prin contract să o mențină în orice moment la dispoziția beneficiarului; se exprimă în 1.000 mc/ciclu complet de înmagazinare

- capacitate de înmagazinare utilizabilă - capacitatea depozitului subteran pe care prestatorul o poate pune la dispoziția beneficiarului, determinată în condițiile reglementărilor specifice

- înmagazinare subterană a gazelor naturale - ansamblul de activități care constau în rezervarea capacității de depozitare subterană a gazelor naturale, precum și în injecția/extracția unor cantități de gaze naturale în/din depozitele subterane, utilizându-se infrastructura de suprafață și subterană aferentă

- tarife pentru serviciile de înmagazinare subterană - tarife reglementate aferente ansamblului de activități și operații desfășurate de prestator pentru sau în legătură cu rezervarea capacității de înmagazinare în depozitele subterane și pentru injecția și extracția în și din aceste capacități a unor cantități de gaze naturale";

- potrivit anexei nr.3 "Capacitatea rezervată de înmagazinare subterană a gazelor naturale" la contractul nr.1/2008, capacitatea rezervată la depozitul de înmagazinare subterană din ... - Prod - .... este de 74.600 mii mc;

- potrivit anexei nr.4 "Program de înmagazinare subterană a gazelor naturale" la același contract, programul de injecție în intervalul 16.04.2008 - 30.09.2008 este de 74.600 mii m.c., iar programul de extracție în intervalul 01.10.2008 - 15.04.2009 este tot de 74.600 mii m.c.;

- anexa nr.7 "Tarifele pentru serviciile de înmagazinare subterană a gazelor naturale" la contractul supus analizei în cauză, prevede faptul că facturarea serviciilor de înmagazinare se efectuează lunar, conform formulei prevăzute în aceasta;

- conform Actului adițional nr.... la Contractul de înmagazinare subterană a gazelor naturale nr.../2008, care introduce clauze valabile începând cu data de 30.06.2008, programul de injecție în intervalul 16.04.2008 - 30.09.2008 rămâne nemodificat, respectiv de 74.600 mii m.c.;

- potrivit Actului adițional nr.2 la contractul anterior menționat, începând cu data de 01.11.2008, pentru perioada 01.11.2008 - 15.04.2009, se modifică doar programul de extracție, care este în valoare de 50.078 mii m.c., restul prevederilor contractuale rămânând nemodificate.

Analizând datele anterior prezentate, se rețin următoarele concluzii:

Din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că ar fi intervenit modificări la contractul încheiat între părți inițial, excepție făcând doar perioada 01.11.2008 - 15.04.2009, când a fost modificat programul de extracție de la 74.600 mii m.c. la 50.078 mii m.c., perioadă ce nu vizează în totalitate perioada pentru care s-a solicitat regularizarea facturilor emise de S.C. .... S.A., respectiv 01.04.2008 - 31.12.2008. Chiar și în aceste condiții, nu este cert că au fost modificate lunile noiembrie și decembrie 2008 în ceea ce privește cuantumul de gaze extrase din depozit, în condițiile în care, inițial, la încheierea contractului, s-a convenit doar asupra cuantumului total programat pentru extracție, nu și detaliat pentru fiecare lună în parte, programul detaliat pe luni intervenind doar începând cu luna noiembrie 2008 (act adițional nr.2).

În conformitate cu clauzele Contractului de înmagazinare subterană a gazelor naturale nr.1/2008, se reține că, desfășurarea acestuia se supune unor reguli stricte de supervizare, care implică la intervale mici de timp, lunar sau periodic, corespondență (ex. notificări) între părțile contractante cu referire la orice impediment care ar putea întrerupe sau afecta obiectul contractului supus analizei în cauză. În acest sens, exemplificativ, se rețin următoarele: "termenul de notificare este de 5 zile calendaristice de la data producerii modificării de circumstanțe, dacă prin prezentul contract nu se prevede un alt termen", "să reia programul de injecție/extracție a gazelor naturale (...) cu preavizare de 3 zile calendaristice", beneficiarul are dreptul "să solicite și să primească de la operatorul DISGN, în termenul de 10 zile calendaristice de la expirarea lunii, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, date privind cantitățile de gaze naturale contractate de beneficiar, injectate/extrase în/din depozitele de înmagazinare subterană", "părțile sunt obligate să își notifice eventualele modificări ale programului de injecție/extracție cu minimum 10 zile calendaristice înainte de

începerea lunii de injecție/extracție", "în cazul limitării sau întreruperii livrării de gaze naturale în ciclul de injecție/extracție din motive independente de voința beneficiarului/prestatorului, altele decât cazurile de forță majoră, părțile își vor notifica respectiva situație în termen de 3 zile calendaristice de la apariția evenimentului, reluarea livrării urmând să se facă imediat", etc.

Prin urmare, se reține că fiecare intervenție în modul de desfășurare al contractului nr.../2008, potrivit clauzelor acestuia, trebuie să aibă la bază un document, o notificare, un preaviz, etc., care să ateste că au intervenit modificări de diferite naturi ce afectează sau întrerup desfășurarea convenită inițial a serviciilor contractate, documente ce nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, și nici cu ocazia formulării contestației în cauză.

Astfel, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia programul de injecție asumat prin contract nu a putut fi respectat din cauza unor diverse aspecte tehnice cum ar fi cele legate de relația de interfață între SNT/depozitul Nadeș (respectiv ...../...) și de dispecerizare (injecția gazelor din SNT sau prin intermediul conductelor.. .improprii preluării gazului pus la dispoziție de Distrigaz Sud, întrucât, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, anterior prezentate, nu rezultă că programul de injecție a fost modificat de părțile contractante pe durata desfășurării contractului.

Totodată, cu referire la susținerea petentei potrivit căreia programul de injecție asumat prin contract nu a putut fi respectat deoarece au fost efectuate lucrări de revizii efectuate de ....., furnizorul de servicii de injecție și de închiriere sonde al ..., se reține că, potrivit contractului nr.../2008, prestatorul are dreptul "să întrerupă total sau parțial injecția/extracția gazelor naturale, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, în scopul efectuării reviziilor și reparațiilor sau pentru remedierea avariilor apărute la instalațiile de comprimare/instalațiile tehnologice de suprafață, reluarea acesteia urmând a se face în termen de 3 zile calendaristice de la data înlăturării cauzelor întreruperii". Astfel, întrucât perioadele de reparații și revizii au fost convenite de părți prin contract, acestea nu pot constitui motive care să justifice regularizarea facturilor emise către S.C. .... S.A. în perioada aprilie - decembrie 2008.

Întrucât, conform formulei și tarifului prevăzut în anexa nr.7 la contractul nr.../2008, prestatorul facturează lunar beneficiarului, contravaloarea serviciului de înmagazinare prestat, nu se justifică corespondența purtată între S.C. ... S.A. și S.C. .... S.A., prezentate în raportul de inspecție fiscală constând în proces verbal de conciliere din data de 19.12.2008 și adresa nr.../19.01.2009 emisă către S.C. .... S.A. În condițiile în care, pe de o parte, plata contravalorii serviciilor de înmagazinare subterană a gazelor naturale se face lunar și în termen de 15 zile calendaristice de la data emiterii facturii de către S.C. .... S.A., în calitate de prestator, iar pe de altă parte, așa cum s-a reținut mai sus, desfășurarea acestuia se supune unor reguli stricte de supervizare, care implică la intervale mici de timp, lunar sau periodic, corespondență (ex. notificări, preavizări, etc.) între părțile contractante cu referire la orice impediment care ar putea întrerupe sau afecta

obiectul contractului supus analizei în cauză, nu se justifică ca la finele anului 2008 să intervină între părți un proces verbal de conciliere, cu atât mai mult cu cât, documentele existente la dosarul cauzei nu atestă modificări substanțiale la cantitățile de gaze contractate, astfel încât să justifice stornarea unor venituri în sumă de 1.093.395 lei și diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de 207.745 lei.

Referitor la cheltuielile cu prestări de servicii în cauză, se mai rețin și cele precizate de organele de control în raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că "prestările de servicii (injecție gaze) au fost facturate de SNGN ...A. Sucursala Mediaș către S.C. ... S.A., care apoi le-a refacturat către S.C. .... S.A. Precizăm că, SNGN ... S.A. Sucursala Mediaș a efectuat în favoarea ..... S.A. atât prestarea de servicii privind injecția/extracția de gaze naturale cât și închirierea de mijloace fixe (sonde) utilizate în scopul activității de înmagazinare a gazelor."

Având în vedere cele anterior precizate, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că S.C. .... S.A. în mod nejustificat a procedat la diminuarea veniturilor reprezentând contravaloarea serviciilor privind capacitatea de rezervare (calculată în funcție de cantitățile de gaze naturale injectate conform contractului nr...../20078), pentru care a emis factura de stornare nr.../31.12.2008 pentru suma totală de ..... lei, din care T.V.A. în sumă de .... lei, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. ....Z S.A. pentru impozitul pe profit în sumă de .... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, precum și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .....lei aferentă anului 2008, stabilită prin Dispoziția nr...../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, contestate de petentă, stabilite la Capitolul III pct. III 1. "Impozit pe profit" subpct.1.2.A) și pct.III.2 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.2.1.B din raportul de inspecție fiscală, precum și referitor la măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2007 cu suma de .... lei, stabilită prin Dispoziția nr...../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**

În fapt, în perioada supusă verificării, S.C. .... S.A. a înregistrat în contul 612 "Cheltuieli cu chirii", contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terți" și contul 614 "Cheltuieli cu studii și cercetări", cheltuieli cu servicii de închiriere spațiu, mentenanță, verificare a sistemelor de comunicații și circuite electrice, verificarea și întreținerea sistemului integrat de securitate, servicii de management privind relațiile cu băncile, clienți, furnizori, demersuri obținere finanțări, coordonare activitate privind recuperarea debitelor scadente, servicii prestate de S.C. .... S.A. și S.C. .... S.A., ambele din București, în baza unor contracte încheiate cu acestea, cheltuieli în sumă totală de ....lei (... lei + ... lei + ..... lei +



.... lei), care au fost considerate deductibile la determinarea profitului impozabil, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .... lei (..... lei + ... lei + ... lei + .... lei).

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru serviciile anterior menționate, S.C..... S.A. nu a dovedit cu documente prestarea efectivă a acestora și nici nu a justificat necesitatea serviciilor pentru desfășurarea activității în scopul realizării de venituri impozabile, în acest sens nefiind prezentate documente cum ar fi situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru și studii, referate, etc., care să justifice necesitatea și realitatea serviciilor care au generat cheltuielile cu prestări servicii în cauză, respectiv din care să rezulte că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, aferent serviciilor anterior menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ....S.A. impozit pe profit contestat în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, impunând totodată și măsura diminuării pierderii fiscale pentru anul fiscal 2007 cu suma de ..... lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **“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.”**

Referitor la prevederile legale anterior citate, pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează: „Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din textele de lege sus invocate se reține ca principiu general ca orice cheltuială, pentru a putea fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie să fi fost efectuată în scopul realizării de venituri.

La art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;**[...].”

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

„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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.**”

Din cadrul legislativ menționat mai sus rezultă că, în vederea justificării deductibilității cheltuielilor în cauză, beneficiarul serviciilor are obligația de a prezenta documentele care să justifice efectuarea serviciilor în cauză prin documente corespunzătoare, precum și de a dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității ce o desfășoară.

Referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificat cu documente.

În vederea justificării deducerii cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată înregistrate în baza facturilor emise în baza Contractului de management nr...../15.12.2005, încheiat între S.C. .... S.A., în calitate de client, și S.C. .... S.A., în calitate de prestator, având ca obiect "servicii de management pe următoarele domenii: trezorerie/relațiile cu băncile/demersuri pentru obținerea finanțărilor; relațiile cu clienții/furnizorii noi; coordonarea activității legale privind recuperarea debitelor scadente și urmărirea activității casei de avocați din București", se reține că, atât la efectuarea controlului cât și în susținerea contestației, S.C. .... S.R.L. a prezentat rapoarte privind activitatea desfășurată în baza contractului de management.

Din analiza acestor rapoarte de management, se reține că S.C. .... S.A. a prestat pentru S.C. .... S.A. servicii de natura întocmirii de situații financiare, asistarea demersurilor necesare pentru angajarea unui credit de 3 mil. USD necesar lucrărilor de investiții pentru dublarea capacității de înmagazinare subterană a depozitului Nadeș, obținerea de oferte avantajoase de achiziționare de gaz metan, a identificat clienți potențiali pentru anul 2006, etc., servicii care sunt doar enumerate în cuprinsul acestora, fără a fi susținute de alte documente care să confirme că, într-adevăr, aceste servicii au fost efectiv prestate.

Referitor la contractul de management și rapoartele anterior menționate, în actul de control, organele de inspecție fiscală precizează că "în fapt, din inspecție s-a constatat că obiectul contractului de management nr...../15.12.2005 încheiat cu .... S.A. se reduce la atribuțiile și obligațiile administratorilor S.C...S.A., iar începând cu luna august 2006 obiectul de activitate al societății s-a limitat doar la înmagazinare gaze deci nu mai era de actualitate obținerea licenței de înmagazinare."

Totodată, atât la control cât și în susținerea contestației, S.C. ... S.A. a prezentat Actul adițional nr.1 la Contractul de management nr..... /15.12.2005, având ca obiect elaborarea unui studiu având ca temă "Piața gazelor naturale din România", lucrare în valoare totală de .... USD plus T.V.A.. Totodată, la dosarul cauzei petenta a anexat și studiul "Piața gazelor naturale din România", lucrare care răspunde următorilor termeni de referință: istoric, piața gazelor naturale din România, surse de gaze naturale în România, principalele companii pe piața gazelor naturale, depozitare gazului natural în depozite subterane în România, costuri pentru prestarea serviciului de înmagazinare subterană a gazelor naturale, aspecte legislative și concluzii.

Din analiza studiului, se reține că acest material conține informații generale iar în cea mai mare parte cuprinde legislația în domeniul gazelor naturale. Acest fapt este confirmat și de concluziile la materialul anterior menționat, care furnizează informații cu caracter general de natura estimării ca până în anul 2010 consumul de gaz al României va atinge cca 23 mld. mc/an iar până în 2020 va crește până la 27,5 mld. mc/an; pe termen mediu și lung, România va fi tot mai dependentă de gazele naturale din import, diversificarea surselor de aprovizionare cu gaze din import, România va avea un rol primordial în tranzitul internațional al gazelor naturale, etc.

Astfel se reține că, pe de-o parte, informații de acest gen se regăsesc și în materiale publice sau în publicații online, nefiind necesară și justificată o cheltuială de .... USD plus T.V.A. pentru a le obține, iar pe de altă parte, nu rezultă modul în care acest studiu este profitabil pentru activitatea S.C. .... S.R.L. din Tg.Mureș.

Având în vedere cele anterior menționate, se constată că S.C. ...S.A. nu este în măsură să dovedească necesitatea efectuării acestor cheltuieli cu servicii de management în scopul realizării de venituri impozabile sau destinate în vederea realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care se rețin ca justificate și

întemeiate constatările organelor de control cu referire la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate în baza Contractului de management nr.../15.12.2005 încheiat cu S.C. .... S.A. din București în sumă totală de ...lei (..... lei aferente anului 2005 + ..... lei aferente anului 2006), precum și a taxei pe valoarea adăugată dedusă în sumă totală de ... lei (.... lei aferentă anului 2005 + ... lei aferentă anului 2006).

În consecință, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. ... S.A. pentru impozitul pe profit în sumă de .... lei (... lei x 16%) și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei x 19%) și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, precum și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .... lei aferentă anului 2007, stabilită prin Dispoziția nr...../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În vederea justificării deducerii cheltuielilor în sumă totală de ..... lei (... lei aferente anului 2005 + .... lei aferente anului 2006) și al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei (.... aferentă anului 2005 + ... lei aferentă anului 2006) din facturile emise în baza contractelor de închiriere spațiu birou, precum și de servicii de mentenanță, verificare sistem comunicații și circuite, încheiate între S.C. .... S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. ... S.A. din București, în calitate de prestator, având ca obiect "închiriere 18,5 mp spațiu destinație birou, în București", respectiv "servicii mentenanță, verificare sistem comunicații și circuite electrice", se reține că, în susținerea contestației, S.C. .... S.A. a prezentat facturi și devize aferente contractelor încheiate cu S.C. .... S.A. din București, precum și Actul adițional nr...../05.07.2004 la actele constitutive ale S.C. .... S.A., din care rezultă că petenta a înființat punct de lucru "cu sediul în municipiul București, str. .... nr.....C, sect .... conform contractului nr..... din data de 01.10.2003".

Organele de inspecție fiscală au argumentat constatările înscrise în actul de control pornind de la starea de fapt constatată la unitate la momentul controlului, afirmând că unitatea a închiriat un spațiu în București, str. ...., nr...C, sector 3 cu destinație birou, adresa la care figurează ca având sediul declarat și firma ..... S.A., acționar la S.C..... S.A., respectiv faptul că unitatea a contractat unele servicii la sediul declarat din Mediaș cum sunt servicii de mentenanță, verificarea sistemelor de comunicații și circuite electrice, verificare și întreținerea sistemului integrat de securitate, circuite electrice pentru care Amgaz S.A. a înregistrat cheltuieli considerabile. Ulterior, nu și-au exprimat punctul de vedere față de documentația suplimentară, anterior menționată, anexată de societate la contestația înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.... /15.12.2009, rezumându-se doar la a preciza prin referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr...../19.01.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală nr...../19.01.2010, faptul că "prestarea efectivă a serviciilor nu a fost justificată cu documente cum ar fi: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru și studii, referate, toate necesare justificării necesității și realității serviciilor care au grevat cheltuielile societății. În ce privește cheltuielile cu servicii de mentenanță, verificare sistem comunicații, întreținerea

sistemului de securitate, etc. s-a constatat de asemenea că acestea nu se puteau efectua în scopul realizării de venituri impozabile în măsura în care nu s-a probat necesitatea și efectuarea efectivă pe bază de documente justificative."

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat și nu și-au exprimat punctul de vedere față de toate documentele suplimentare depuse de S.C. .... S.A. în susținerea contestației, cu toate că au avut posibilitatea prin referatul cu propuneri de soluționare, mai sus menționat, în speță devin incidente prevederile art.94 "Obiectul și funcțiile inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"[...] (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;[...]"

De asemenea, conform art.7 alin.(2) "Rolul activ" din același act normativ, "Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz, iar potrivit art.65 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale" alin.(2) "Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii".

Astfel potrivit normelor legale menționate anterior, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" din Ordonan

Guvernului nr.92/2003, republicată:

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează:"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale".

În consecință, având în vedere că organul de control nu s-a pronunțat asupra documentelor prezentate de societate în susținerea contestației, deși avea această posibilitate prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se impune reverificarea tuturor documentelor justificative invocate și prezentate de contestatoare în susținerea contestației, pentru a se stabili corect dacă cheltuielile cu serviciile contractate sunt deductibile, inclusiv reanalizarea dreptului de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) "Soluționarea contestației" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: "Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare", urmează să se **desființeze parțial** Decizia de impunere nr...../26.10.2009 pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (..... lei x 16%) lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (.... lei x 19%) și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare ținând cont de dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, coroborat cu pct.12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, precum și de prevederile legale aplicabile speței de cele reținute în prezenta decizie, precum și de argumentele și documentele anexate de societate în susținerea contestației.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei, stabilite la pct. III 2. "Taxa pe valoarea adăugată" subpct. 2.1.A) din raportul de inspecție fiscală**

**În fapt**, în anul 2006, în baza facturilor emise de S.C. ...S.A. Pitești, și SNGN .... S.A. .... Mediaș, S.C. ... S.A. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu reparații în sumă totală de .... lei, reparații efectuate la sonda nr....., aferent cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei (... lei x 19%).

La dosarul cauzei se regăsesc următoarele facturi fiscale:

- factura fiscală nr...../29.11.2006 emisă de S.C. .... S.A. din Ploiești, jud. Prahova, în valoare totală de ... lei, din care T.V.A. în sumă de ... lei, reprezentând "Operațiuni prestări servicii și materiale cf anexa AN/26949 - #89 NADEȘ";

- factura fiscală nr.../28.11.2006 emisă de S.C. .. S.A. din Ploiești, jud. Prahova, în valoare totală de .... lei, din care T.V.A. în sumă de ..... lei, reprezentând "Operațiuni prestări servicii și materiale cf anexa AN/26869 - #89 NADEȘ";

- factura fiscală nr...../13.11.2006 emisă de S.C. .... S.A. din Ploiești, jud. Prahova, în valoare totală de .... lei, din care T.V.A. în sumă de .... lei,

reprezentând "Operațiuni prestări servicii și materiale cf anexa AN/26743 - #89 NADEȘ";

- factura fiscală nr...../31.10.2006 emisă de S.N.G.N. .... S.A. - Sucursala Mediaș, în valoare totală de .... lei, din care T.V.A. în sumă de ..., reprezentând servicii de operare cu agregatul de cimentare și pentru instalații de probe IC5;

- factura fiscală nr...../30.11.2006 emisă de S.N.G.N. ...Z S.A. - Sucursala Mediaș, în valoare totală de .... lei, din care T.V.A. în sumă de .... lei, reprezentând "Servicii operații speciale conform anexei".

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat, pe de-o parte, faptul că S.C... S.A. a considerat aceste cheltuieli cu reparațiile drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit, iar pe de altă parte, faptul că, în anul 2006, mijlocul fix nu a mai făcut obiectul contractului de închiriere încheiat de S.C. .... S.A. cu SNGN .....S.A., motiv pentru care au stabilit că unitatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În contestația formulată, S.C. ... S.A. invocă faptul că serviciile de reparații, inclusiv emiterea facturilor, s-au efectuat înainte de data scoaterii sondei din lista conținând mijloacele fixe închiriate de .... societății ....., respectiv data de 01.12.2006. Mai menționează faptul că, în urma efectuării investigațiilor și testărilor, s-a constatat că sonda este improprie utilizării în condițiile tehnice vizate, nu ar trebui să afecteze deductibilitatea atât a T.V.A., cât și a cheltuielilor aferente facturilor emise de prestatorii contractați.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificat cu documente.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.2/05.05.2009, organele de control au constatat că, în anul 2006, în baza facturilor emise de S.C. .... S.A. și S.N.G.N. .... S.A. ... Mediaș, S.C. .... S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă reparațiilor efectuate la sonda nr....din Nadeș, în condițiile în care, la data efectuării reparațiilor, acest mijloc fix a încetat să mai facă obiectul contractului de închiriere încheiat între unitate și S.N.G.N. .... S.A. din Loc. ...., jud. Sibiu.

Totodată, se reține că organele de control au mai constatat faptul că S.C. .... S.A. a considerat aceste cheltuieli cu reparațiile drept nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Între S.C. .... S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .... S.A. Ploiești, în calitate de prestator, este încheiat Contractul de prestare servicii nr.11 din 27.10.2006, având ca obiect prestarea de "servicii de investigare geofizică de sondă de tip informativ și servicii de perforare, în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract".

Între S.N.G.N. .... S.A. - Sucursala Mediaș, în calitate de locatar, și S.C. .. S.A., în calitate de locatar, a fost încheiat Contractul de închiriere mijloace fixe depozit Nadeș nr..../2006, având ca obiect închirierea către locatar (S.C. .. S.A.) a mijloacelor fixe (activele din anexa nr.1) necesare pentru depozitarea cantității de gaze naturale contractate, proprietate a acestuia sau a unui terț al acestuia, precum și asigurarea locatarului, pe întreaga perioadă de închiriere, de către locatar, a folosinței bunurilor prevăzute în anexa nr.1 la contract.

Din analiza Cap.VII "Drepturi și obligații" din Contractul de închiriere mijloace fixe depozit Nadeș nr.../2006, încheiat cu S.N.G.N.... S.A. - Sucursala Mediaș, în calitate de locatar de mijloace fixe în favoarea S.C. . S.A., se reține că locatorul are obligația "să efectueze reparații capitale și curente pe cheltuiala sa pentru a asigura funcționarea bunurilor închiriate".

În legătură cu acest aspect, prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr.../18.01.2010, transmis cu adresa nr.../18.01.2010, înregistrată sub nr.../20.01.2010, organele de inspecție fiscală precizează faptul că "în baza documentelor prezentate de contestatoare a rezultat că, în baza Cap.VII pct.3 din contractul de închiriere nr.212/2006, obligația locatorului în speță Romgaz, este să efectueze reparații capitale și curente pe cheltuiala sa pentru a asigura funcționarea bunurilor închiriate pe cale de consecință cheltuielile cu reparațiile la sonda nr.... în sumă de ...lei au fost încadrate de ... S.A. ca fiind nedeductibile fiscal fapt pentru care societatea nu avea dreptul al deducerea T.V.A. în sumă de ....."

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că petenta nu aduce niciun argument sau document justificativ care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia în evidența contabilă cheltuielile cu reparațiile au fost tratate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu reparațiile, înscrisă în facturile fiscale supuse analizei în cauză, nu este deductibilă, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei.

**4. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente contestate în sumă .... lei, stabilite la**



**pct.III.4 "Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente" lit.a) și b) din raportul de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în anul 2008, S.C..... S.A. a încheiat cu persoana juridică nerezidentă GDF Suez Franța un contract de împrumut pentru suma de ..... lei, unitatea achitând cu Ordinul de plată nr...../30.12.2008 dobânda aferentă împrumutului în sumă de ..... lei.

La control, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. ... S.R.L. a calculat, ținând cont de încheierea convenției de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venituri din dobânzi în cotă de 10% aplicată la venitul net în sumă de ... lei (..... lei x 10%), sumă virată pe destinația legală la data de 22.04.2009. În condițiile în care, pentru serviciile prestate, S.C. .... S.A. a prezentat cu întârziere certificatul de rezidență fiscală pentru GDF Suez Franța emis de autoritatea fiscală franceză la data de 09.02.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea a calculat în mod eronat impozitul pe venituri din dobânzi aplicat în cotă de 10% asupra venitului net, procedând la recalcularea impozitului pe veniturile din dobânzi în sumă de .... lei, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut de ..... lei, cu termen de plată la data de 25.01.2009.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că impozitul pe veniturile din dobanzi datorat este în suma de ..... lei, calculat prin aplicarea unei cote de 10% la venitul brut de .....lei, cu termen de plata la 25.03.2009 - data la care societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala - pentru a fi aplicate prevederile din conventiile de evitare a dublei impuneri cu precizarea ca impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente din dobanzi in suma de .... lei a fost retinut de societate in luna aprilie 2009 din dobanda datorata pe anul 2009.

Prin urmare, pentru nevirarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.A. majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei [(..... lei x 59 zile x 0,1%) + (.... lei x 28 zile x 0,1%)].

Totodată, pentru serviciile prestate de furnizorul extern GDF Suez Franța reprezentând servicii de management, S.C. ....S.A. a prezentat certificatul de rezidență fiscală în original eliberată de organul fiscal din Franța, acolo unde GDF Suez își are sediul, în baza acestui document societatea beneficiind de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Urmare inspecției fiscale, organele de control au constatat că, pentru serviciile de management prestate, S.C. .... S.A. a prezentat cu întârziere certificatul de rezidență fiscală, acesta fiind emis de autoritatea fiscală franceză la data de 09.02.2009 (anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală). La data de 30.09.2008, S.C. ....S.A. a achitat în contul firmei GDF Suez Franța suma de .... lei (..... euro) reprezentând servicii de management, fără a înregistra impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Astfel, în timpul inspecției, organele de control au procedat la stabilirea impozitului în sumă de .... lei (..... lei x 16%) datorat la data de 25.10.2008 pentru care au fost calculate de la data de 25.10.2008 până la 25.03.2009, dată la

care societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru a-i fi aplicate prevederile de convențiile de evitare a dublei impunerii (convenție în care aceste venituri nu sunt menționate ca fiind impozabile).

Prin urmare, pentru nevirarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.A. majorări de întârziere aferente în sumă de .....lei (..... lei x 149 zile x 0,1 %).

Prin contestația formulată, S.C. ... S.A. contestă suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, invocând faptul că, în condițiile prezentării certificatului de rezidență fiscală care precizează rezidența fiscală în perioada relevantă, chiar și cu întârziere, nu se datorează majorări de întârziere la un impozit pe venitul nerezidenților calculat cu cota de 16% prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci doar la un impozit pe venitul nerezidenților calculat cu cota prevăzută în Convenția de evitare a dublei impunerii.

**În drept**, la art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri."

La art.118 din actul normativ anterior menționat, sunt prevăzute următoarele:

"(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impunerii se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impunerii, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele

60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.13 și pct.15 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, sunt prevăzute următoarele:

"13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România. [...]

15. [...] (1<sup>1</sup>) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1<sup>2</sup>) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență. [...]"

În susținerea contestației, S.C..... S.A. invocă prevederile pct.2 din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală, completată și modificată prin prevederile Deciziei Comisiei Fiscale nr.4/2006, potrivit cărora:

"2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen."

Referitor la quantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților, nedatorate de către petentă ca urmare reanalizării situației fiscale, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr...../18.01.2010, înregistrată sub nr...../19.01.2010, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, în această situație, societatea nu datorează suma de ..... lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală propun "admiterea ca întemeiată și motivată" a contestației pentru această sumă.

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și prevederile legale citate în speță, se reține că, în situația prezentării, în termenul de prescripție, chiar dacă cu întârziere, a certificatelor de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală în statul semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România (în speță Franța), determinarea impozitului pe venitul nerezidenților se impunea a fi calculat potrivit prevederilor legale prin aplicarea cotei prevăzute de convenția de evitare a dublei impuneri, și nu prin aplicarea cotei de 16% prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au procedat organele de inspecție fiscală la data încheierii actelor contestate în speță. În consecință, urmează a se **admite** contestația pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe venitul nerezidenților contestate în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

- 1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. ....**  
**... S.A. din Tg.Mureș**, pentru suma totală de ..... lei, compusă din:
  - ..... lei reprezentând impozit pe profit;
  - ..... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;  
- ..... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

precum și respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale aferentă anului 2007 cu suma de .. lei și aferentă anului 2008 cu suma de .... lei, stabilită prin Dispoziția nr../26.10.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

2. **Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr...../26.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în cuantum de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. **Admiterea parțială** a contestației pentru suma totală de .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul nerezidenților.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

