



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 266 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SA
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub
nr. 920709 / 15.05.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.920709/15.05.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SA, denumită în continuare .X., cu sediul în .X., calea .X., nr..X., jud..X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și înregistrată la Oficiul Registrului comerțului sub nr.J.X..

.X. contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, societatea contestă și Decizia nr..X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 respectiv data de **.X./2014**, conform adresei nr..X./2014 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția generală .X., respectiv **.X./2014**

potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

.X. figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa nr..X. „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014*” la OPANAF nr..X./2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. SA.

I. .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 și Decizia nr..X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., considerându-le ca fiind nelegale, netemeinice și fără probe care să combată punctul său de vedere exprimat în timpul inspecției fiscale și solicită pe această cale admiterea contestației și anularea în parte a actelor administrative fiscale contestate.

a) în ceea ce privește TVA colectată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat .X.:

- a înregistrat în evidența contabilă și fiscală numai pentru biletele utilizate, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din servicii prestate (transport aerian intern de persoane) în momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare încălcând astfel prevederile art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- nu a evidențiat nici la data emiterii facturii/decontului de vânzare, nici ulterior, la data înregistrării veniturilor – TVA aferentă biletelor vândute (prin canalele de vânzare menționate anterior), neutilizate parțial și nerestituite sau restituite parțial, înregistrate ca venituri din penalități (înregistrarea în venituri s-a efectuat cu valoarea

tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA aferentă).

- în speță au fost avute în vedere situațiile în care documentele de transport nu sunt utilizate prin zbor și societatea fie restituie parțial valoarea tarifului încasat, diferența considerând-o penalizare, fie a considerat penalizare valoarea integrală a tarifului (atât pentru documentele care potrivit condițiilor tarifare nu permit restituirea, cât și pentru documentele care deși permit restituirea parțială sau integrală conform condițiilor tarifare aplicabile, acestea nu au fost solicitate de client în termenul prevăzut de bilet).

În continuare, societatea aduce argumente prin care consideră că susțin nerealitatea concluziei organelor de inspecție fiscală, respectiv:

- biletul de călătorie pentru transportul aerian, în conformitate cu Codul Aerian Român și Rezoluția 720/724, este contractul în care sunt reglementate drepturile și obligațiile părților, contract care stabilește că este supus reglementărilor internaționale pentru unificarea anumitor reguli referitoare la transportul internațional, respectiv Convenția de la Varșovia, Convenția de la Montreal unde România este parte semnatară.

- industria de aviație are create reguli de bună practică, în care sunt definiți termenii, condițiile etc. care să permită o înțelegere unitară a noțiunilor specifice;

- biletul de călătorie pentru transportul aerian conține cuponul pasagerului și unul sau mai multe cupoane de zbor și care indică punctele în care pasagerul are dreptul să fie transportat. Această definiție din contract stabilește dreptul legitim pentru dimensionarea prestației constând în valoarea transportului între punctele pentru care se realizează. În uzanța curentă, un transport efectuat înseamnă un cupon utilizat de pasager. Un transport efectuat (un cupon utilizat de pasager) înseamnă o prestare de serviciu pasagerului, o îndeplinire parțială a obligațiilor din contract. Utilizarea cupoanelor de zbor disponibile biletului de călătorie presupune din punct de vedere juridic, prestarea integrală de către transportator a obligațiilor contractuale asumate, respectiv transportatorul a efectuat integral prestația către pasager, așa cum acesta a achiziționat, direct sau prin intermediari, un bilet de călătorie, o serie de contract care, în conformitate cu Convențiile de codificare încep pentru .X. cu numărul .X. urmat de o serie unică formată din 10 cifre. Pentru a realiza proba de transport parțială sau totală a serviciului de transport aerian, indiferent cine a contractat acest serviciu, transportatorul prestator al serviciului, reține

la îmbarcare cuponul de zbor și emite un document de îmbarcare pasagerului numit Boarding pass (talon de îmbarcare), fiind modalitatea de probă a prestatorului cu privire la realizarea serviciului. Contractul și practica internațională stabilesc regula pentru valoarea serviciului prestat. Tarifele încasate, direct sau prin intermediari, au condiții de aplicare pentru fiecare serie de contract emis (bilet de călătorie), adică semnat de părți prin voința pasagerului de a achita valoarea integrală a acestuia;

- dacă dintr-un contract prestația se realizează parțial (se utilizează un cupon de zbor de către pasager), deoarece clientul nu a respectat condițiile contractului, se anulează dreptul acestuia pentru o altă utilizare de cupoane (ex. restituirea), aplicându-se clauza condițiilor tarifare de penalizare, aceasta fiind în exces nivelului de îndeplinire a contractului, pentru că prestația contractului se dimensionează la nivelul cuponului utilizat;

- toate contractele dimensionează prestația și penalizarea, fapt pentru care societatea consideră că, și contractul de transport aerian, biletul de călătorie, trebuie să respecte prevederile art.137 din Codul fiscal, respectiv prestația serviciului (cuponul de zbor utilizat) să constituie baza de impozitare, iar penalizarea rezultată în excesul prestației, conform clauzelor din contract, nu constituie baza de impozitare.

Deoarece operațiunea de penalizare intervine ulterior facturării, în perioada de valabilitate a contractului, societatea apreciază că raportul de inspecție fiscală încalcă regulile în stabilirea bazei de impozitare, din următoarele motive:

- constată raportarea TVA de către .X. doar pentru biletele utilizate (prestație efectuată);

- constată înregistrarea în contabilitate a biletelor neutilizate ca venituri, dar omite probele de natură juridică pe care se întemeiază aceste venituri (respectiv venituri din penalizări).

Societatea menționează că eroarea raportului de inspecție fiscală constă în faptul că stabilește o bază de impozitare la valoarea totală a documentelor vândute, neținând cont de faptul că nu toată această valoare reprezintă prestație efectuată, respectiv servicii de transport aerian efectuate, și că din punct de vedere contractual, parte din această valoare excede prestației, în perioada de execuție reprezintă penalități contractuale și baza de impozitare trebuie ajustată cu aceste documente, aceasta fiind supraevaluată doar ca documente vândute.

.X. menționează că în baza prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal pe care le citează, o factură emisă pentru valoarea integrală a contractului de transport aerian poate fi acceptată la deducere cu condiția ca beneficiarul să probeze utilitatea totală a serviciului contractat, mai exact să prezinte taloanele de îmbarcare emise de transportator la fiecare utilizare de cupon de zbor. Factura emisă trebuie susținută de taloanele de îmbarcare prevăzute de contract-biletul de călătorie-demonstrând că prestația a fost efectuată în totalitate, toate cupoanele de zbor au fost utilizate de beneficiar, având dreptul unei deduceri conform facturii. Dacă factura emisă este susținută parțial de documentul de îmbarcare, respectiv a fost utilizat doar un cupon de zbor, presupune o încălcare a contractului de către beneficiar, urmat de posibilitatea dovedirii utilizării serviciului de transport aerian, ca urmare a lipsei talonului de îmbarcare, și contractual se penalizează beneficiarul, deci pentru această valoare nu are drept de deducere pentru că nu poate face dovada utilizării prestației de transport aerian.

Societatea consideră relevantă explicația regimului de justificare a deducerilor pentru motivul de explicitare a încălcării principiului de neutralitate a TVA în raportul de inspecție fiscală cu consecințe grave, astfel:

- obligarea la suprataxare a companiei .X. prin omisiuni în ajustarea bazei de impozitare a operațiunilor contractuale de natura penalizărilor încălcându-se art.137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal;

- creează teoretic premisele de deduceri ilegale (încălcând art.145 alin.(2) din Codul fiscal) la beneficiarul contractului de transport aerian prin admiterea facturii ca document suport al deducerii dar neprobator de utilizare a serviciului de transport aerian.

.X. susține că această manieră de judecată determină suprataxarea prestatorului, avantaje economice beneficiarului contractului de transport aerian și crearea de avantaje mascate, de ajutor de stat indirect la bugetul de stat.

De asemenea, societatea menționează că sub aspect procedural, raportul de inspecție fiscală operează cu concepte de utilizare a biletelor, deci prestare a serviciilor, elemente legale privitoare la baza de impunere, dar stabilește o bază de impunere suplimentară în sarcina .X. prin încălcarea de către Companie a prevederilor legale de exigibilitate (art.134 din Codul fiscal). Astfel, după opinia sa, o bază de impozitare suplimentară ar trebui legal fundamentată pe texte de legislație cu privire la baza de impozitare

suplimentară și nu pe termenul de exigibilitate cum justifică legalitatea raportului de inspecție fiscală.

Astfel, societatea susține că în execuția contractului de prestări servicii de transport aerian pe durata de valabilitate a acestuia părțile au multiple opțiuni, acesta fiind supus elementelor succesive de decontare, motiv pentru care apreciază că exigibilitatea din punct de vedere al TVA a contractelor de transport aerian, ia naștere în conformitate cu art.134 alin.(7) din Codul fiscal.

Totodată, societatea subliniază faptul că baza de impozitare, așa cum rezultă din facturile de vânzare, este incompletă. Din punctul său de vedere, canalul de vânzare trebuie ajustat cu valoarea cupoanelor pentru care zborul nu s-a efectuat, valorile respective fiind penalizări percepute în excesul prestației urmare nerespectării clauzelor contractuale de către beneficiar. Pentru un contract de transport aerian .X., în care serviciul nu este efectuat de .X., prestația aparținând unui alt transportator aerian, acesta din urmă fiind prestatorul serviciului, devine obligat la plata TVA colectată. Ca elemente de probă pentru cele susținute mai sus, societatea a anexat în susținerea contestației, următoarele documente:

- Contractul de transport aerian - biletul de călătorie - termenii și condițiile acestuia (.X.);
- Rezoluțiile .X. cu privire la contractul de transport aerian (.X.);
- Rezoluțiile .X. cu privire la clauza din contract referitoare la condițiile tarifare, punctul .X. din acestea reglementează aspectele de penalizare aplicabile contractului de transport aerian (.X.);
- Condițiile tarifare aplicabile în baza rezoluțiilor .X. contractele .X. inserate cu numărul .X. (.X.);
- Extras „General rules”, unde sunt definiți termenii utilizați de industrie în scopul bunelor practici aplicate de toți operatorii aerieni interni și internaționali (.X.);
- Recalcularea Anexei nr.31 a Raportului de inspecție fiscală, unde sunt ajustate elementele constatate de organele de inspecție fiscală cu elementele de ajustare a bazei de impozitare conform argumentelor legale .X. (.X.);
- Calcul TVA, conform Deconturilor de TVA (.X.) depuse (.X.).

Nu în ultimul rând, pentru confirmarea faptului că biletul de călătorie este contractul între operatorul aerian și beneficiar, societatea

invocă prevederile Codului aerian adoptat prin Legea nr.130/2000 de aprobare a OG nr.29/1997, unde în Secțiunea a II-a art.46 alin.(1) și alin.(2) rezultă obligativitatea existenței contractului de transport aerian între transportator și beneficiar. În atare condiții, societatea solicită tratarea acestui contract comercial ca oricare dintre contractele comerciale prevăzute la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În privința determinării TVA pentru taxa .X., societatea precizează că aceasta este colectată de transportator, în conformitate cu art.5 din contract, în scopul acoperirii cheltuielilor determinate de creșterea prețului petrolului în plan internațional de către toți furnizorii de petrol, apreciind totodată faptul că această taxă se încadrează din punct de vedere fiscal în prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, fapt pentru care nu constituie bază de impozitare.

.X. susține că este o companie aeriană din spațiul comunitar și ca atare trebuie să se supună Regulamentelor și Directivelor Uniunii Europene în ceea ce privește informarea pasagerilor săi referitoare la tarife și taxe. Autoritățile competente ale statelor membre verifică și controlează aplicarea conformă a Regulamentelor și Directivelor UE.

Regulamentul CE 1008/2008 privind Normele comune în operarea de servicii aeriene în cadrul Uniunii Europene și a Directivei 2005/29/EC cu privire la practicile neloiale în relație cu consumatorii în piața internă (Directiva UPC), reglementează informațiile companiilor aeriene cu privire la preț.

Astfel, potrivit art.23 din regulamentul menționat mai sus, în vigoare din noiembrie 2008, fiecare companie aeriană, când operează de pe un aeroport localizat pe teritoriul unei țări membre, trebuie să indice prețul final al biletului de zbor, inclusiv condițiile aplicabile pentru serviciile aeriene. Obiectivul legislației este de a furniza informații corecte către consumator prin separarea tarifului biletului de restul taxelor și spezelor.

În cadrul sistemului aplicat de .X., în căsuța .X. (.X.) sunt toate incluse în rubrica „taxe”, ca parte din prețul total al biletului, cu defalcare pe bilet.

De asemenea, societatea precizează că art.23 mai sus menționat, stipulează faptul că prețul final trebuie să fie indicat de la începutul procesului de rezervare, iar orice preț suplimentar trebuie comunicat clar, transparent și fără ambiguități încă de la începutul procesului de rezervare, precum și acceptul consumatorului pe baza

unor inputuri opționale. „Taxa de combustibil” introdusă de .X. la rubrica „taxe” cu codul .X. este o sumă fixată din când în când de .X. și vizează recuperarea parțială a fluctuațiilor prețului petrolului. Aceasta este listată și distribuită în toate .X. (.X.) prin .X. (.X.) pentru informarea corectă a clienților în privința taxelor colectate.

În susținerea argumentelor sale, societatea invocă practica judiciară a Curții de Justiție pronunțată prin Decizia nr..X./2007 și Decizia Curții de Apel .X. nr..X./2013 în aplicarea Deciziei nr..X./2007, prezentând în acest sens documente de probă în Anexele A1-A6.

b) în ceea ce privește omiterea acordării scutirii .X. la impozitul pe salarii în România aferent salariaților .X. de la agențiile din străinătate, scutire care presupune restituirea sumelor în valoare de .X. lei reprezentând baza cheltuielilor nedeductibile la impozitul pe profit, societatea precizează că prin Decizia nr..X./2014 de nemodificarea unor baze de impozitare privind impozitul pe profit și impozitul pe salarii, organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile suplimentare reprezentând cheltuieli cu impozitul pe salarii plătit de companie în străinătate în numele angajaților .X. din .X. care își desfășoară activitatea la agențiile .X. din străinătate. Astfel:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 s-au constatat cheltuieli nedeductibile aferente impozitului pe salarii în cuantumurile pe exercițiile prevăzute în Anexa nr..X., cu o valoare de .X. lei. De asemenea, s-a constatat că este plătit în străinătate impozitul pe salarii de către angajator în numele angajaților.

- prin Dispoziția ANAF nr..X./2014, prin măsura 3.1 s-a dispus înregistrarea în evidența fiscală diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 2008-2011 cu suma de .X. lei;

- prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că societatea desfășoară activitate comercială prin agenții proprii, fără personalitate juridică, în state membre UE și non UE, precum și cuprinderea în impozitul pe salarii în România și a impozitului aferent bazelor de impozitare a salariilor personalului .X. care desfășoară activitate la agenția .X. în străinătate.

Societatea susține că aspectele menționate mai sus, relevă faptul că activitatea companiei se realizează internațional și drept consecință raportul de inspecție fiscală trebuie să soluționeze „Aspectele fiscale internaționale”, potrivit cap.XII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce reglementează evitarea dublei impuneri prin două metode, respectiv

credit fiscal sau scutire, în funcție de prevederile metodei reglementate de Convenția de evitare a dublei impuneri bilaterale între state.

De asemenea, societatea consideră că constatarea din raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu impozitul pe salarii suportat de angajator în numele salariaților presupune recunoașterea dreptului de beneficiu al impozitelor pentru statele unde aceste impozite au fost plătite, și implicit aplicarea tratatelor bilaterale – Convenții de evitare a dublei impuneri.

Pentru aplicarea prevederilor Codului fiscal de evitare a dublei impuneri, cu privire la impozitul pe salarii, societatea precizează că a realizat o corespondență amplă cu Ministerul Finanțelor Publice (Anexa B1) care nu a soluționat realizarea acestuia prin niciuna din metodele prevăzute de Codul fiscal, respectiv anexează Decizia nr..X./2011 pentru unul din salariații .X. aferentă unei perioade anterioare perioadei controlului fiscal prezent.

Totodată, societatea arată faptul că legea pentru aprobarea Convenției privind legea aplicabilă obligațiilor contractual Protocolului și a doua Declarații făcute la Roma la data de .X./1986, reglementează art.6 alin.(1) și alin.(2) ca lege aplicabilă unui contract de muncă. Prin urmare, contractele de muncă ale salariaților, actele administrative interne .X., documentele de declarare și plată a impozitelor în statele unde își desfășoară activitatea peste .X. de zile, sunt argumente evidente că obligația impozitului este numai în statele în care activitatea este prestată de salariat.

Interpretarea societății a art.7 din aceeași convenție este că imperativitatea legii aplicabile prelevă în situația contractelor de muncă a salariaților .X., cea din statul în care și-a desfășurat activitatea și să nu mai impoziteze în .X.

Societatea menționează că din corespondența atașată contestației, rezultă că pentru perioada 2004-2008 nu s-a soluționat de către Ministerul Finanțelor Publice aplicarea Codului fiscal prin niciuna din metodele prevăzute de cap.XII-credit fiscal sau scutire, astfel încât să fie respectat principiul evitării dublei impuneri (Anexa B1).

Pentru motivele prezentate mai sus, societatea consideră că Decizia nr..X./2014 de nemodificare a bazei de impunere la impozitul pe salarii este dată cu încălcarea cap.XII din Codului fiscal și

a Convențiilor bilaterale cu statele unde desfășoară activități cu personal român (Anexa B2). Astfel, sunt afectate interesele .X. prin nesoluționarea aspectelor legate de impozitul pe salarii plătit de .X. în România pentru salariații de la agențiile externe, fiind supusă unui tratament discriminatoriu față de alți agenți economici, suportând impozitul de trei ori a aceeași baze de impozitare:

- impozitul pe salariu în străinătate;
- impozitul pe salariu în România;
- impozitul pe profit în România, modificând cheltuielile nedeductibile așa cum sunt detaliate în Anexa nr.17 a Raportului de inspecție fiscală.

Din aceste motive, evaluările societății conform Anexei B2 relevă un drept de creanță .X. în raport cu ANAF în sumă de .X. lei aferent impozitului pe salarii plătit și în România pentru salariații din străinătate.

Societatea precizează că OG nr.84/2013 art.87³ - 87⁵ reglementează certitudinea aplicării impozitului pe salarii doar în statele în care activitatea salariatului se desfășoară peste 183 de zile, situație documentată de .X. în Anexele .X., principiul reglementat fiind de natură să susțină cererea .X. de restituire a sumei plătite în România ca impozit pe salarii în perioada supusă inspecției fiscale.

Pentru motivele de fapt, așa cum au fost prezentate mai sus în conținutul pct.a) și pct.b), societatea solicită constatarea erorilor de temei juridic conținute în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 cu consecința juridică în lipsirea de temei juridic a motivelor de fapt din Decizia de impunere nr. .X./2014 și din Decizia nr..X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au efectuat la .X. o inspecție fiscală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 și Deciziei nr..X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere, contestate.

a) în ceea ce privește TVA colectată în sumă de .X. lei, urmare analizei fișei de cont „.X.–TVA colectată”, a jurnalelor de vânzări, a balanțelor de verificare și a deconturilor de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu a înregistrat în evidențele fiscale și contabile documentele de vânzare/facturile emise pentru transportul

de pasageri curse regulate, politica .X. fiind de recunoaștere a veniturilor și implicit a exigibilității TVA din transportul de pasageri la momentul prestării serviciului (zbor) în baza documentelor care confirmă utilizarea biletului (împerecherea informațiilor dinspre vânzare cu cele dinspre zbor).

Pentru verificarea completitudinii și corectitudinii înregistrării în evidențele contabile a tranzacțiilor aferente activității de transport pasageri pe parcurs intern, organele de inspecție fiscală au efectuat analiza activității de vânzare și recunoaștere a veniturilor din vânzarea de documente de transport intern pasageri, constatând următoarele:

Compania .X. vinde documente de transport pasageri pe curse regulate, prin următoarele canale de distribuție:

- agențiile .X. proprii interne și externe;
- sistemul .X. – .X. care cuprinde agenții de turism acreditate .X., organizați în .X.-uri pe fiecare piață/regiune/țara (ex. .X., .X., .X. etc);
- Agenți Generali de Vânzari (.X.) care reprezintă Compania .X. acolo unde nu există agenții proprii .X. (ex. .X., .X., .X., etc);
- relații cu alte companii aeriene (.X.).

Modalitatea de decontare a documentelor vândute variază în funcție de fiecare tip de emitent astfel:

1. agențiile .X. proprii interne și externe transmit deconturi automate zilnice prin sistemul de decontare .X.. Zilnic se primește un fișier unic cu toate tranzacțiile (vânzare/restituire) decontate prin .X.. Acest fișier se prelucrează separând tranzacțiile pe fiecare locație/agenție în parte, în cadrul fiecărei locații pe tipuri de documente: bilete pasageri (.X.), .X. (.X.– documente emise pentru diferite servicii legate de zbor, cum ar fi: excedent de bagaje, restituire de bilete, plăți în avans pentru pasageri care zboară dintr-o altă țară decât cea a agentului care încasează avansul etc.), excedente de bagaj (.X.) și restituiri, la rândul lor împărțite în funcție de moneda de decontare. Aceste date se transmit în aria temporară a sistemului .X., urmând a fi procesate, verificate și contabilizate. După contabilizarea în .X. urmează transferul înregistrărilor contabile în .X. (prin interfață).

Agențiile .X. proprii interne emit facturi pentru fiecare client. În contabilitate se înregistrează totalul vânzărilor zilnice pe forme de plată: cash/carte de credit/ordin de plată.

2. .X. (.X.) este un sistem destinat a simplifica procedurile de emiter, decontare și plăți dintre agenții acreditați .X. (agenți .X.) și

companiile aeriene. .X.-urile au un calendar propriu de decontare/plată, care diferă de la țară la țară, astfel că deconturile se transmit: lunar, bilunar, săptămânal (aproximativ 10 zile de la sfârșitul perioadei de decontare). Plata unitară pentru toți agenții este de asemenea supusă unui calendar propriu .X. (la 15 zile de la închiderea perioadei de decontare bilunare – caz .X. România și 20-25 zile pentru decontarea lunară- ex. .X., .X.).

Toate tranzacțiile .X. se regăsesc în banda .X. (.X.) transmisă electronic de .X. către companiile aeriene. Banda se descarcă în .X., unde urmează prelucrările aferente contabilizării decontului respectiv. Contabilizările se transmit lunar prin interfața din .X. în .X..

Toate emiterile agenților acreditați pe stoc de bilete .X. precum și tranzacțiile de reemitere și restituire sunt centralizate într-un tip de raport: .X. .X. .X. (raport de vânzări sau decont de vânzări). Raportul conține toate tranzacțiile de emitere, reemitere, restituire realizate într-o perioadă de decontare de către agenții emitenți pe cele două forme de plată: numerar și cărți de credit. Raportul conține subtotaluri pentru fiecare agent emitent în parte și în cadrul acestuia pe fiecare tip de tranzacție în parte (emiteri și reemiteri, ADM, restituiri, ACM). Raportul reprezintă detalierea facturii pe baza căreia se realizează plățile către compania aeriană.

3. .X.-urile transmit deconturile de vânzări și plățile aferente conform contractelor bilaterale încheiate cu compania .X.. Vânzările, respectiv restituirile pot fi decontate în .X. dacă agenții respectivi au conexiune .X., sau se întocmesc deconturi manuale pentru emiterile manuale în cazul lipsei acestui sistem de telecomunicație (.X.). Documentele sunt preluate în .X. din benzile .X. (.X.), sau sunt introduse manual în .X. conform deconturilor primite. Urmează prelucrarea în vederea contabilizării vânzărilor în .X. și apoi transmiterea înregistrărilor contabile în .X..

4. Relații cu alte companii aeriene (.X.) –conform practicilor internaționale, biletele pot fi emise pe transportatori diferiți de compania emitentă, putând exista mai mulți transportatori în funcție de rută. Acestea se supun regulilor de decontare interline (ex. bilet emis de .X. pe .X. pentru un sector intern din România). Decontarea interline se produce în cadrul sistemului .X. (.X. .X.), .X. emitând factura către altă companie aeriană în baza documentelor de transport captate la momentul efectuării zborului, cu respectarea calendarului de decontare .X..

La momentul înregistrării vânzării de documente de transport pasageri sistemul .X. generează articole contabile aferente formei de plată a biletului (numerar, cărți de credit) și a datoriei cu biletele vândute (clienți creditori), la nivel de batch (raport de vânzări generat în .X.), după cum urmează:

- prin debitarea conturilor:

.X. “.X.” – Agenții interne

.X. “.X.” – Agenții externe

.X. “.X.” – cărți de credit

.X. “.X.” – .X.

.X. “Cheltuieli înregistrate în avans” – comisioane agenții .X.

.X. „TVA deductibilă” aferentă comisioane agenții .X.

- prin creditarea conturilor:

.X. “Clienți creditori – bilete”

.X. “Clienți creditori – excedente de bagaje”

.X. “Clienți creditori taxe”

.X. “Clienți creditori – .X. (.X.)”.

Operațiunile contabile în sistemul de evidență .X. sunt înregistrate lunar pe baza interfeței generate în .X..

Sumele înregistrate în contul .X. “Clienți creditori – bilete” reprezintă tariful pentru documentele vandute de .X. și pentru care serviciul se va presta în viitor, tariful fiind constituit din prețul documentului de transport și TVA colectată aferentă.

În momentul prestării serviciului .X. dispune de documentele unei curse, respectiv lista de pasageri, cupoanele de hârtie (bilete de avion, documente tip .X., .X. și .X.) și centralizatorul documentelor/pasagerilor unei curse (“.X.”).

Documentele curselor sunt întocmite în cadrul sectoarelor de operațional prezente pe aeroporturile din punctul de origine a călătoriei (punctele de îmbarcare a pasagerilor). În sectoarele de operațional, activitățile de check-in, îmbarcare pasageri și întocmire documente curse se efectuează fie printr-un punct de lucru propriu .X., fie prin intermediul agenților de handling (conform contractelor bilateral încheiate de .X. cu respectivii agenți).

Înregistrarea cupoanelor utilizate la călătorie pe o cursă .X. (la nivel de serie și număr de cupon) și a veniturilor generate de utilizarea la călătorie a acestor cupoane, se efectuează în sistemul .X.. Cupoanele de hârtie sunt înregistrate manual în .X.. Cupoanele electronice sunt transferate automat în .X. din fișierele tip:

a. .X. (cupoane validate .X. și utilizate la călătorie pe curse .X.);

b. .X. (cupoane validate .X. și utilizate la călătorie pe curse .X.).

Datele cuprinse în aceste fișiere fac referire la o singură cursă .X. (nu se cumulează cupoane aferente mai multor curse).

Punctajul dintre vânzarea unui bilet de avion și utilizarea cupoanelor aferente acelui bilet de avion se realizează în cadrul sistemului .X. totodată .X. procedând la înregistrarea în contul .X. – “Venituri din servicii prestate” a contravalorii biletului, iar pentru rutele interne, simultan, înregistrarea TVA colectată aferentă.

Veniturile realizate din transportul intern și internațional de persoane sunt date de contravaloarea biletelor de călătorie vândute și utilizate de pasageri urmare prestării serviciului efectiv, respectiv la împerecherea informațiilor dinspre vânzare cu cele dinspre zbor.

Au fost identificate de asemenea, venituri înregistrate reprezentând contravaloarea biletelor vândute (prin canalele de vânzare menționate anterior) neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial, pentru care, în mod eronat, .X. nu a evidențiat TVA aferentă, creditarea contului .X. “Alte venituri din exploatare” fiind efectuată cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA colectată aferentă, prin debitarea contului .X. “Clienți creditori – bilete”.

În conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste venituri constituie bază de impozitare a TVA, întrucât reprezintă contravaloarea biletelor vândute (prin canalele de vânzare menționate) neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial și nu penalizări așa cum au fost încadrate de societate.

Față de situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere al momentului decontării între .X. și diverși intermediari acționând în contul și în numele său a contravalorii documentelor de călătorie vândute - așa cum acesta rezultă din documentele generate - sumele încasate de compania aeriană de la clienții finali pentru documentele de transport vândute reprezintă, în fapt, fie avansuri, în sensul art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru serviciile de transport aerian intern pe care urmează să le efectueze, fie contravaloarea biletelor de transport aerian intern pentru care zborurile au fost realizate în perioada de raportare sau anterior acesteia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală, numai pentru biletele utilizate, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) în momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare încălcând astfel prevederile art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu a evidențiat - nici la data emiterii facturii/decontului de vânzare, nici ulterior, la data înregistrării veniturilor - TVA aferentă biletelor vândute prin canalele de vânzare menționate anterior, neutilizate integral sau utilizate parțial și nerestituite sau restituite parțial, înregistrate ca venituri din penalități, înregistrările în venituri făcându-se cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport.

În speță au fost avute în vedere situațiile în care documentul de transport nu este utilizat prin zbor și societatea fie restituie parțial valoarea tarifului încasat, diferența considerând-o penalizare, fie consideră penalizare valoarea integrală a tarifului (atât pentru documentele care potrivit condițiilor tarifare nu permit restituirea, cât și pentru documentele care deși permit restituirea parțială sau integrală conform condițiilor tarifare aplicabile, aceasta nu a fost solicitată de client în termenul prevăzut de bilet).

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA colectată aferentă transportului de pasageri curse regulate pe parcurs intern în perioada verificată. În vederea îndeplinirii acestui obiectiv, pentru fiecare canal de vânzare, au fost analizate informațiile referitoare la vânzarea de documente de transport pasageri curse regulate pe parcurs intern din următoarele surse de date:

- Deconturile bilunare de vânzări emise de .X. România pentru perioada august 2009–decembrie 2012 (agenți .X. România), atât pentru decontarea în lei, cât și pentru decontarea în euro;
- Bazele de date extrase din .X. conținând informații despre documentele de transport pasageri pe parcurs intern vândute în perioada august 2009–decembrie 2012, baze de date puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de reprezentanții .X..

Urmare acestei analize, echipa de inspecție fiscală a calculat TVA aferentă vânzărilor de documente transport pasageri curse regulate pe parcurs intern datorată în perioada august 2009–decembrie 2012, aferentă tarifului în sumă totală de .X. lei, în care sunt incluși și cei .X. lei repotați conform raportului de inspecție fiscală anterior (detaliată în Anexele nr.24, nr.25, nr.26, nr.27 și nr.31 atât pentru fiecare canal în parte, cât și centralizată pentru toate canalele de vânzare) și aferentă taxelor .X. în sumă totală de .X. lei (detaliată în Anexele nr.28, nr.29, nr.30 și nr.32 atât pentru fiecare canal în parte, cât și centralizată pentru toate canalele de vânzare), stabilită în baza prevederilor legale privind exigibilitatea TVA după cum urmează:

- exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxă, respectiv prestării propriu-zise a serviciului de transport, și anume la data la care se încasează contravaloarea biletului/se emite factura, potrivit prevederilor art.134² alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în cazul vânzărilor realizate de agențiile proprii .X.);

- exigibilitatea TVA intervine la data decontării biletelor, pe baza rapoartelor centralizatoare emise de intermediari, cu excepția situației în care .X. emite factura pentru .X. România anterior primirii decontului (situație în care exigibilitatea TVA intervine la momentul emiterii facturii conform prevederilor art.134² alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), întrucât sumele decontate pe baza respectivelor rapoarte centralizatoare reprezintă:

- fie avansuri încasate de .X. pentru serviciile de transport aerian pe parcurs intern care urmează a fi prestate ulterior perioadei de raportare, caz în care exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxă, respectiv prestării propriu – zise a serviciului de transport, potrivit prevederilor art.134² alin. (2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în cazul vânzărilor realizate de agenții acreditați .X. - agenți .X. România și agenți .X. internaționali - precum și în cazul vânzărilor realizate de agenții generali de vânzări - .X.);

- fie, după caz, contravaloarea unor servicii de transport aerian intern care au fost deja prestate în perioada de raportare, caz în care exigibilitatea TVA intervine potrivit regulii generale, la data faptului generator de taxă, conform art.134² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în cazul vânzărilor realizate de agenții acreditați .X. - agenți .X. România și

agenți .X. internaționali, precum și în cazul vânzărilor realizate de agenții generali de vânzări – .X. și de alte companii aeriene - .X.).

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu decontul lunii noiembrie 2012, societatea a colectat TVA aferentă soldului contului .X. “Clienți creditor”, pe care a stornat-o luna următoare, urmând aceeași procedură și cu decontul lunii decembrie 2012. La calculul TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au ținut cont de TVA colectată de societate pentru lunile noiembrie și decembrie 2012.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. datorează TVA colectată în sumă de .X. lei, față de .X. lei, TVA înregistrată și declarată de societate în aceeași perioadă, și TVA colectată aferentă vânzărilor de documente de transport pentru taxe .X. în perioada august 2009–decembrie 2012 în sumă de .X. lei, față de .X. lei TVA înregistrată și declarată de societate în aceeași perioadă rezultând TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă tarif bilet, și TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă taxe .X. (Anexele nr.31 și nr.32).

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (pentru sumele suplimentare aferente tarif bilet) și în sumă de .X. lei (pentru sumele suplimentare aferente taxelor .X.), în conformitate cu art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru TVA stabilită suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă de .X. lei (pentru sumele suplimentare aferente tarif bilet) și în sumă de .X. lei (pentru sumele suplimentare aferente taxelor .X.), în conformitate cu art.120¹ alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) în ceea ce privește impozitul pe salarii aferent agențiilor externe, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost evidențiat în anul 2008 în debitul contului .X. „Impozit pe salarii agenții externe personal .X.” închis prin contul .X. „Pierderi din creanțe”, considerat de societate cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit. Același regim a fost aplicat și pentru soldul la data de .X./2007 în sumă de .X. lei.

Începând cu anul 2009, compania a înregistrat acest impozit, nereținut la sursă, în contul .X. „Cheltuielile cu impozite salariați .X., ag.externe”, considerându-l deductibil la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.38 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de .X. lei, plătită în străinătate, reprezentând cheltuiala înregistrată în contul .X. „Cheltuielile cu impozite salariați .X., ag.externe”, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, ținând cont de prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală, prin Dispoziția nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală au dispus societății diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei, astfel: pentru anul 2009 suma de .X. lei, pentru anul 2010 suma de .X. lei, pentru anul 2011 suma de .X. lei și pentru anul 2012 suma de .X. lei.

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

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

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe **dacă .X. avea obligația colectării TVA:**

- aferentă veniturilor din activitatea de transport și din vânzarea documentelor de transport pentru taxe .X. pentru pasageri pe sector intern la data când aceasta devine exigibilă;

- aferentă veniturilor din biletele vândute prin diverse canale de vânzare, neutilizate integral sau utilizate parțial și nerestituite sau restituite parțial, înregistrate de Companie ca venituri din penalități,

în condițiile în care **exigibilitatea TVA pentru vânzarea de bilete de avion aferente rutelor interne intervine la data la care clientul final achiziționează biletul de zbor (în cazul vânzării de bilete prin agenții proprii) sau respectiv, la data decontării prin intermediul .X. cu agențiile de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de decontare .X. (în cazul vânzării de bilete prin agenții de turism membre .X.).**

În fapt, în urma analizei fișei de cont „.X.–TVA colectată”, a jurnalelor de vânzări, a bilanțelor de verificare și a deconturilor de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2009-.X./2012, .X. nu a înregistrat în evidențele fiscale și contabile documentele de vânzare/facturile emise pentru transportul de pasageri curse regulate, politica .X. fiind de recunoaștere a veniturilor și implicit a exigibilității TVA din transportul de pasageri la momentul prestării serviciului (zbor) în baza documentelor care confirmă utilizarea biletului (împerecherea informațiilor dinspre vânzare cu cele dinspre zbor).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu a evidențiat TVA aferentă veniturilor reprezentând contravaloarea biletelor vândute prin canalele de vânzare specifice, neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial, evidențiate prin creditarea contului .X. “Alte venituri din exploatare” cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA colectată aferentă, prin debitarea contului .X. “Clienți creditori – bilete”. Aceste sume parțiale sau totale încasate din tariful negociat au fost tratate de companie drept penalități ce nu constituie baza de impozitare din punct de vedere al TVA.

În conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste venituri constituie bază de impozitare a TVA, întrucât reprezintă contravaloarea biletelor vândute (prin canalele de vânzare menționate) neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial și nu penalizări așa cum au fost încadrate de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere al momentului decontării între .X. și diverși intermediari acționând în contul și în numele său a contravalorii documentelor de călătorie vândute - așa cum acesta rezultă din documentele generate - sumele încasate de compania aeriană de la

clienții finali pentru documentele de transport vândute reprezintă, în fapt, fie avansuri, în sensul art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru serviciile de transport aerian intern pe care urmează să le efectueze, fie contravaloarea biletelor de transport aerian intern pentru care zborurile au fost realizate în perioada de raportare sau anterior acesteia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală, numai pentru biletele utilizate, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) în momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare încălcând astfel prevederile art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu a evidențiat - nici la data emiterii facturii/decontului de vânzare, nici ulterior, la data înregistrării veniturilor - TVA aferentă biletelor vândute prin canalele de vânzare menționate anterior, neutilizate integral sau utilizate parțial și nerestituite sau restituite parțial, înregistrate ca venituri din penalități, înregistrările în venituri făcându-se cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. datorează TVA colectată în sumă de .X. lei, față de .X. lei, TVA înregistrată și declarată de societate în aceeași perioadă, și TVA colectată aferentă vânzărilor de documente de transport pentru taxe .X. în perioada august 2009–decembrie 2012 în sumă de .X. lei, față de .X. lei TVA înregistrată și declarată de societate în aceeași perioadă rezultând TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă tarif bilet, și TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă taxelor .X. (Anexele nr.31 și nr.32).

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei aferentă tarif bilet organele de inspecție fiscală au calculat acesorii aferente în sumă de .X. lei, iar pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei aferentă taxelor .X., acesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.134 alin.(1)–alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

La art. 134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din același act normativ menționat mai sus, se prevede că:

“Art.134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

“Art.134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...].”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei care devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite TVA de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, **cu excepția cazului în care este emisă o factură, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii**, precum și în **cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii, exigibilitatea intervenind la data încasării avansului**. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de TVA sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei.

Art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, prevede:

“(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;”

Astfel, se reține că baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c) este constituită 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 constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și detaliate în situația de fapt a prezentei cauze, se reține că .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA colectată aferentă veniturile obținute din serviciile de transport aerian intern de persoane, **numai la**

momentul prestării efective a serviciului și nu la data la care clientul final achiziționează biletul de zbor (în cazul vânzării de bilete prin agenții proprii) sau respectiv, la data decontării prin intermediul .X. cu agențiile de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de decontare .X. (în cazul vânzării de bilete prin agenții de turism membre .X.).

Totodată, se reține că .X. nu a evidențiat - nici la data emiterii facturii/decontului de vânzare, nici ulterior, la data înregistrării veniturilor - TVA aferentă biletelor vândute prin canalele de vânzare menționate anterior, **neutilizate integral sau utilizate parțial și nerestituite sau restituite parțial**, înregistrate ca venituri din penalități, înregistrările în venituri făcându-se cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA aferentă.

Astfel, se reține că în situația în care .X. vinde bilete de avion aferente rutelor interne prin intermediul agențiilor proprii, exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxă, respectiv prestării propriu-zise a serviciului de transport, și anume la data la care se încasează contravaloarea biletelor, potrivit prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal.

De asemenea, se reține că în situația în care .X. vinde bilete de avion aferente rutelor interne prin intermediul agențiilor membre .X., exigibilitatea TVA intervine la data decontării biletelor prin sistemul .X. pe baza rapoartelor centralizatoare emise de sistemul de decontare .X. întrucât, sumele decontate pe baza respectivelor rapoarte centralizatoare reprezintă:

- fie avansuri încasate de compania aeriană pentru serviciile de transport aerian intern care urmează a fi prestate ulterior perioadei de raportare, caz în care exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxă, respectiv prestării propriu-zise a serviciului de transport, potrivit prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal;
- fie, după caz, contravaloarea unor servicii de transport aerian intern care au fost deja prestate în perioada de raportare, caz în care exigibilitatea TVA intervine potrivit regulii generale la data faptului generator de taxă, conform art.134² alin.(1) din Codul fiscal.

Se reține că în același sens s-a pronunțat pentru cazul în speță, respectiv pentru stabilirea momentului în care intervine exigibilitatea TVA pentru vânzarea de bilete de avion aferente rutelor interne, și Direcția .X., direcție de specialitate din cadrul Ministerului

Finanțelor Publice prin adresa nr..X./2011, transmisă Direcției Generale .X., precum și Cabinet .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2012, ambele adrese menționate mai sus, fiind anexate în copie la dosarul cauzei.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea pe perioada verificată a bazei de impozitare a TVA prin reconsiderarea momentului în care intervine exigibilitatea TVA pentru vânzările de bilete de avion aferente rutelor interne în condițiile în care .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală, numai pentru biletele utilizate, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) în momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare sau la data încasării anticipate a contravalorii biletelor și nu a înregistrat TVA aferentă biletelor **vândute, neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial** - înregistrate ulterior ca venituri din penalități - nici la data emiterii facturilor/ deconturilor de vânzare și nici la data înregistrării veniturilor (înregistrările în venituri s-au făcut cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA aferentă).

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală la majorarea bazei impozabile privind TVA colectată suplimentar în funcție de momentul exigibilității acesteia potrivit prevederilor legale citate mai sus, au avut în vedere și situațiile în care documentul de transport nu este utilizat prin zbor și societatea fie restituie parțial valoarea tarifului încasat, diferența considerând-o penalizare, fie consideră penalizare valoarea integrală a tarifului (atât pentru documentele care potrivit condițiilor tarifare nu permit restituirea, cât și pentru documentele care deși permit restituirea parțială sau integrală conform condițiilor tarifare aplicabile, aceasta nu a fost solicitată de client în termenul prevăzut de bilet).

Se reține că, pentru fiecare canal de vânzare organele de inspecție fiscală au analizat informațiile referitoare la vânzarea de documente de transport pasageri curse regulate pe parcurs intern din următoarele surse de date:

- Deconturile bilunare de vânzări emise de .X. pentru perioada august 2009–decembrie 2012 (agenți .X.), atât pentru decontarea în lei, cât și pentru decontarea în euro;

- Bazele de date extrase din .X. conținând informații despre documentele de transport pasageri pe parcurs intern vândute în

perioada august 2009–decembrie 2012, baze de date puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de reprezentanții .X..

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției .X. precizează că punctele de vedere diferite se referă la momentul exigibilității TVA atât pentru tariful de bază (evidențiat în contul .X./analitic – Venituri din servicii prestate), cât și pentru taxele .X. (evidențiate în contul .X./analitic – Venituri din servicii prestate) care sunt purtătoare de TVA (în jurnalele de vânzări au fost înscrise pe rânduri separate TVA tarif, TVA taxe .X., dar care formează parte a biletului de călătorie utilizat) și nu la faptul că sunt sau nu bază pentru TVA.

În ceea ce privește TVA colectată aferentă operațiunilor de transport pasageri, se impune precizarea că în jurnalele pentru vânzări sunt evidențiate sume globale lunare reprezentând TVA colectată, urmare modului de aplicare a politicilor contabile proprii ale companiei, constând în recunoașterea veniturilor din transport pasageri la momentul efectuării zborului și înregistrarea în evidența contabilă a TVA colectată aferentă momentului recunoașterii venitului (lunar) atât pentru tarif, cât și pentru taxe .X..

Având în vedere rezultatele inspecției fiscale consemnate în Decizia de impunere nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au aplicat același tratament fiscal atât tarifului de bază, cât și taxelor .X., fapt ce reiese și din tratamentul per total al sumei suplimentare de .X. lei (rezultată din documentele de transport în situațiile în care acestea nu sunt utilizate prin zbor și societatea fie restituie parțial tariful încasat, diferența considerând-o penalizare, fie consideră penalizare valoarea integrală a tarifului în cazul nerestituirii), suma reprezentând TVA colectată suplimentar atât pentru tarif cât și pentru taxe .X.. Sumele suplimentare au fost calculate separat doar în anexe, întrucât jurnalele de vânzări erau structurate pe tarif și taxe .X., dar și pentru corectitudinea calculului diferențelor între emitere și zbor.

Contestatară susține că, din contractul de transport aerian - biletul de călătorie - rezultă existența clauzelor de penalizare pe baza condițiilor tarifare ce generează venituri din penalizări în exces prestației realizate din acel contract, și pe cale de consecință, nu constituie baza de impozitare, conform art.137 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală stabilind o bază de impozitare la valoarea totală a documentelor vândute,

neținând cont de faptul că nu toată această valoare reprezintă prestație efectuată, respectiv servicii de transport aerian efectuate, și că din punct de vedere contractual, parte din aceasta valoare ce excede prestației, în perioada de execuție reprezintă **penalizări contractuale** și baza de impozitare trebuie ajustată cu aceste documente, aceasta fiind supraevaluată doar ca documente vândute și că potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea 571/2003, o factură emisă pentru valoarea integrală a contractului de transport aerian poate fi acceptată la deducere cu condiția ca beneficiarul să probeze utilizarea totală a serviciului contractat, mai exact să prezinte taloanele de îmbarcare emise de transportator la fiecare utilizare de cupon de zbor. Dacă factura emisă este susținută parțial de documentul de îmbarcare, respectiv a fost utilizat doar un cupon de zbor, reprezintă o încălcare a contractului de către beneficiar, urmată de imposibilitatea dovedirii utilizării serviciului de transport aerian, ca urmare a lipsei talonului de îmbarcare, și contractual se penalizează beneficiarul.

Aceste susțineri ale Companiei nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt cuprinse în baza de impozitare *„penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”*, iar per a contrario reținerile parțiale sau totale din tariful negociat constituie baza de impozitare din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, se reține că în mod eronat aceste venituri reprezentând contravaloarea билетelor vândute prin canalele de vânzare menționate neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial, înregistrate de .X. prin creditarea contului .X. “Alte venituri din exploatare” la valoarea tarifului de vânzare, respectiv **prețul documentului de transport și TVA colectată aferentă**, prin debitarea contului .X. “Clienți creditori – bilete”, au fost considerate de companie drept penalități ce nu intră în baza de impozitare a TVA.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia biletul de călătorie este un contract între operatorul aerian și beneficiar, contract ce trebuie tratat ca oricare dintre contractele comerciale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât încheierea contractului reprezintă un acord de voință între părți, prin care se garantează, pe de o parte cumpărarea bunului/serviciului de către cumpărător și plata acestuia, iar pe de altă parte livrarea

bunului/prestarea serviciului și încasarea contravaloarea acestuia de către vânzător, însă tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al tranzacțiilor efectuate între părțile semnatare contractului este prevăzut de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit prevederilor legale citate mai sus, exigibilitatea TVA intervine la momentul încasării contravalorii biletului de călătorie și nu la momentul prestării efective a serviciului de transport aerian aferent rutelor interne.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că, începând cu decontul lunii noiembrie 2012, și continuând cu decontul lunii decembrie 2012, societatea a reconsiderat momentul în care intervine exigibilitatea TVA pentru vânzările de bilete de avion aferente rutelor intern, în sensul că a colectat TVA aferentă soldului contului .X. "Clienți creditori", pe care a stornat-o luna următoare.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia taxa .X. se încadrează din punct de vedere fiscal în prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, care precizează:

„(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.”,

fapt pentru care nu constituie bază de impozitare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum societatea recunoște prin contestația formulată, taxa .X. reprezintă o „taxă de combustibil”, respectiv „o sumă fixată din când în când de .X.”, în calitate de transportator, la rubrica “taxe”, cu scopul de a-și recupera parțial cheltuielile determinate de creșterea prețului petrolului și nu a fost încasată de .X. în numele și în contul unei alte persoane.

Astfel, se reține că aceste sume se identifică în prețul biletului de transport, iar serviciile de transport aerian sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Prin urmare, întrucât .X. nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv a înregistrat în evidența contabilă și fiscală, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din serviciile prestate (transport aerian intern de

persoane) în momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare sau la data încasării anticipate a contravalorii biletelor și nu a înregistrat TVA aferentă biletelor **vândute, neutilizate și nerestituite integral sau restituite parțial** - înregistrate ulterior ca venituri din penalități - nici la data emiterii facturilor/ deconturilor de vânzare și nici la data înregistrării veniturilor (înregistrările în venituri s-au făcut cu valoarea tarifului de vânzare, respectiv prețul documentului de transport și TVA aferentă), rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atât timp cât .X. nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2). Referitor la contestația formulată de .X. împotriva Deciziei nr..X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care argumentele aduse de contestatară privesc stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu impozitul pe salarii, cheltuieli care au influențat pierderea fiscală declarată, iar societatea nu contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. organele de inspecție fiscală au emis și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2014 pentru următoarele categorii de impozite și contribuții:

- impozit pe profit;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- contribuții pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în somaj;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Prin contestația formulată, .X., deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2014, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire cele stabilite prin acest titlu de creanță, susținând că organele de inspecție fiscală nu au procedat corect încadrând cheltuielile cu impozitul pe salarii în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a „Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2014”, în ceea ce privește omiterea acordării scutirii .X. la impozitul pe salarii în România aferent salariaților .X. de la agențiile din străinătate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că .X., deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2014, nu a făcut nicio precizare în ceea ce privește impozitele și contribuțiile menționate în aceasta și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că argumentele societății cu privire la încadrarea cheltuielilor la impozitul pe profit în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal fac obiectul Dispoziției nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, necontestată, și nu a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2014.

De asemenea, se reține că în speță sunt aplicabile și prevederile pct.1 din Anexa 2 din OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, care precizează:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe

care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că Dispoziția de măsuri este actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite, inclusiv diminuarea pierderii fiscale.

Totodată, potrivit art.209, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că se poate formula contestație împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.

Prin urmare, se reține că în contestație se aduc argumente referitoare la cheltuielile care au influențat pierderea fiscală înregistrată de societate, însă organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestora datorită faptului că societatea nu contestă actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit aceste măsuri de diminuare a pierderii fiscale.

Potrivit art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea posibilitatea ca în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii, să depună contestație.

În consecință, în baza celor reținute mai sus se reține că deși .X. contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2014, nu face nicio precizare în ceea ce privește impozitele și contribuțiile la care se referă acest act administrativ fiscal și nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea

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

Însă, organul de soluționare a contestației constată că prin Dispoziția nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus societății diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu impozitul pe salarii, astfel: pentru anul 2009 suma de .X. lei, pentru anul 2010 suma de .X. lei, pentru anul 2011 suma de .X. lei și pentru anul 2012 suma de .X. lei, dispoziție care nu este contestată de societate.

Prin urmare, pentru aceeași perioadă societății nu poate să i se dispună și înregistrarea pierderii fiscale și să-i fie emisă și Decizie pentru nemodificarea bazei de impunere privind impozitul pe profit, iar întrucât .X. a contestat doar Decizia pentru nemodificarea bazei de impunere, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2014, respectiv pentru impozitul pe profit prevăzut la pct.1 din decizie, urmând ca organele de inspecție fiscală să îndrepte eroarea din conținutul acestui act administrativ fiscal.

În ceea ce privește omiterea acordării scutirii .X. la impozitul pe salarii în România aferent salariatilor .X. de la agențiile din străinătate, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că referitor la problematica privind salariații români care desfășoară activitate în străinătate, Direcția generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr..X./2011 a precizat următoarele: *“creditul fiscal va fi acordat persoanei fizice și nu angajatorului, conform procedurii prevăzute la pct.205-210 din Normele metodologice date în aplicarea art.91 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile, în materie de restituire de sume de la bugetul de stat, prevăzute la art.117 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.”*

Ca o consecință a art.117 „Restituiri de sume” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicat, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile stipulate în Anexa nr.1 a OMFP nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, referitoare la conținutul machetei formularului "Decizie de restituire", se reține că organele de inspecție fiscală nu au competența de a stabili dacă acordă drept de restituire a impozitului pe venitul obținut de angajații încadrați ai Companiei .X. din străinătate prin Raportul de inspecție fiscală, acesta având calitatea de act administrativ fiscal și ca atare nu este susceptibil de a fi contestat, iar potrivit art.206 alin.(2) din Ordonanța Guvernului privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Referitor la corespondența pentru perioada 2004-2008 cu Ministerul Finanțelor Publice pentru restituirea impozitului pe salarii plătit de Companie în străinătate în numele angajaților .X. din România, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a primit răspunsuri la speța respectivă prin mai multe adrese, din care a rezultat faptul că societatea .X. nu se încadrează în situația de credit fiscal extern, întrucât acesta se acordă din impozitul pe venit datorat în România de persoanele fizice române care desfășoară activitate în străinătate în situația în care impozitul plătit în străinătatea fost suportat de persoana fizică în cauză (nu de angajator).

Mai mult, prin Decizia nr..X./2011 privind soluționarea contestației formulată de doamna .X. având ca obiect restituirea impozitului pe salarii aceasta a fost respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a), lit.b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX

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

DECIDE

1). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2) Desființarea parțială a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în ceea ce privește impozitul pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în decizia de soluționare a contestației.

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

DIRECTOR GENERAL,