



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. XXX / XXX.2012**

privind soluționarea contestației formulată de  
**XXX SA** cu domiciliul fiscal in **XXX**,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. **XXX /13.08.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală **XXX** prin adresa nr. **XXX /10.08.2012**, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **XXX /13.08.2012**, asupra contestației formulate de **XXX SA** din localitatea **XXX**, **XXX**, nr. **XXX**, Județul **XXX**.

**XXX** este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. **XXX/ XXX**, are codul unic de înregistrare RO **XXX**, iar la data depunerii contestației figura la poziția **XXX** din anexa nr.2 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de **XXX**.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX /02.07.2012**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **XXX /02.07.2012** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale **XXX** și privește suma de **XXX lei**, din care:

- **XXX lei - taxa pe valoarea adăugată ;**
- **XXX lei - dobanzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA .**

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **XXX**, potrivit semnăturii și ștampilei aplicata de contestatoare pe adresa nr. **XXX / XXX.2011** și de data depunerii contestației la Directia Generala **XXX**, respectiv **XXX .2012**, conform ștampilei aplicata de Serviciul Registratura 1 al acestei directii, pe originalul contestației aflata la dosar.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestației formulata de **XXX SA**.

**I. XXX SA solicita prin contestația formulata, admiterea contestației și in consecinta anularea in totalitate a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **XXX / XXX.2012** și a Raportului de Inspectie Fiscala Partiala nr. **XXX / XXX.2012** incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale **XXX**, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **XXX** lei aferenta unei baze impozabile in suma de **XXX** lei, dobanzi și majorari de intarziere in suma de **XXX** lei și penalizari de intarziere in suma de **XXX** lei, motivand urmatoarele:**

**A. Cu privire la TVA in suma de XXX lei stabilita ca nedeductibila** de organele de inspectie fiscala, aferenta unei baze impozabile in suma de **XXX** lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de inchiriere spatii pentru care nu a prezentat notificari privind optiunea de taxare conform reglementarilor legale in vigoare, respectiv prevederile art.141 alin.(2) lit.(k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederile pct.42 alin.(3) și pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004, in perioada 2005-2009, **XXX S.A.** apreciaza ca nelegala aceasta constatare pentru urmatoarele considerente:

Contractul de inchiriere nr. **XXX /10.10.2001** a generat operatiuni/facturi incepand cu anul 2001.

In clauza contractuala se prevede ca inchirierea sa se realizeze in conditii de TVA.

Anului 2001, cand a fost semnat contractul nu ii sunt aplicabile textele de lege invocate in raportul de inspectie fiscala și decizia de impunere, iar contractul de inchiriere nu sufera nicio modificare, nu are niciun act aditional in

perioada 2001 – 2010.

Contestatară susține ca legea fiscală aplicabilă la data încheierii contractului era OUG nr.17/2000 și HG nr.601/2000 care nu stabilește nicio obligativitate în sarcina furnizorului/clientului cu privire la notificarea din punct de vedere a TVA.

Legea nr.345/2002 și HG nr.348/2003 prevăd că persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată, care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natură celor prevăzute la art.9 alin.(2) lit.(o) din același act normativ, condiție de opțiune tacită, îndeplinită de operațiunile contractului.

Prin urmare, societatea consideră că întrucât Contractul de închiriere nr. **XXX** /10.10.2001 era un contract în derulare, care prevedea aplicarea TVA din anul 2001 și ținând cont de faptul că legea prevedea cu certitudine opțiunea tacită dacă a continuat după 01.03.2003, **aceste operațiuni cu TVA sunt legale până la 01.01.2004 când intervin modificări legislative noi**, respectiv acceptarea tacită nu implică nicio obligație de notificare în sarcina părților contractuale pentru scopuri fiscale.

Legislația aplicabilă în continuare, după 01.01.2004 a fost Legea nr.571/2003 și HG nr.44/2004 care prevedeau scutirea de TVA la închiriere cu unele excepții reglementate de art.141 alin.(2) lit.k) alin.(3) din lege și art. 41 și art. 42 alin.(5) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a legii, prevederi rămase neschimbate până la 01.01.2008. Potrivit acestor prevederi legale la data de 01.01.2005 operațiunile din acest contract se regăseau sub un regim de taxare din punct de vedere al TVA, realizat prin opțiunea tacită prevăzută de Legea nr. 345/2002, iar începând cu 01.03.2003 **XXX** nu putea schimba opțiunea de impozitare timp de 5 ani respectiv, putea trece la o scutire a operațiunii abia după 01.01.2010.

Astfel societatea susține că textul de lege, respectiv art.42 alin.(5) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal obligă **XXX** să realizeze o notificare numai dacă ar fi anulat opțiunea tacită de taxare realizată prin Legea nr.345/2002. Această anulare a opțiunii de taxare tacită nu a fost realizată de **XXX**, **XXX** nu a fost informat, nici de acesta, nici de organele de inspecție fiscală, pe cale de consecință operațiunile de închiriere sunt corecte, sub un regim de taxare, urmare opțiunii tacite.

Textele art.41 alin.(5) și alin.(6) din Normele metodologice aprobate de HG nr.44/2004 se mențin nemodificate la data de 01.01.2006, intervenind modificări ale textului legal cu privire la speta notificării prin art.38 alin.(6) din HG nr.1861/2006 unde se stabilește că persoanele impozabile care **au optat tacit** înainte de data aderării pentru închirierea, concesionarea sau arendarea de bunuri imobile, **trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la**

### **prezentele norme in termen de 90 de zile de la data aderarii.**

In acest context, contestatoarea considera ca furnizorul si-a indeplinit obligatia depunerii notificarii la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, depunand notificarea ce a fost inregistrata sub nr. **XXX / XXX.2007**, in termenul celor 90 de zile, pastrand optiunea de taxare si dupa 01.01.2007 pe care a prezentat-o organelor de inspectia fiscala si care a fost mentionata si in raportul de inspectie fiscala.

Pentru aspectele legale ale operatiunii de taxare, optata tacit, invocate mai sus Compania considera ca are dreptul legal de a deduce TVA in raport de facturile furnizorului **XXX**, fiind in deplina legalitate pentru perioada ianuarie 2005-decembrie 2007.

Compania sustine ca omisiunile raportului de inspectie fiscala cu privire la incadrarea fiecarei operatiuni raportate la legislatia aplicabila perioadei in care s-au produs operatiunile au determinat o incadrare eronata din punct de vedere juridic a faptelor constatate in ceea ce priveste deducerea TVA aferenta facturilor generate de contractul cu **XXX**.

Societatea sustine ca acelasi cadru legal este aplicabil si pentru contractul cu furnizorul R.A. **XXX X**, acesta fiind incheiat in anul 2000 cu optiunea de taxare, modificandu-se cuantumul tarifelor in 2009 pentru care s-a prezentat organelor de inspectie fiscala notificarea nr. **XXX /2008** pentru optiunea de taxare incepand cu 01.01.2008, pana la acea data fiind aplicata optiunea tacita de taxare.

De asemenea, cu privire la contractul de inchiriere cu S. C. **XXX S.A** compania sustine ca a fost incheiat in anul 2004 si a fost supus optiunii tacite de taxare, contractul reglementand operatiunea de taxare.

De asemenea, in sustinerea cauzei, Compania invoca normele la Codul fiscal actualizat pe 2012 care prevad la art.38 alin.(12) ca organele de inspectie fiscala trebuie sa permita depunerea notificarii privind optiunea de taxare si pe cale de consecinta sa admita taxarea/deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Compania arata ca in punctul de vedere exprimat la incheierea inspectiei fiscale a invocat optiunea tacita de impozitare, dar aceasta a fost omisa total in Raportul de inspectie fiscala, fapt ce a condus la stabilirea eronata a obligatiilor fiscale din Decizia de impunere nr. **XXX /02.07.2012**.

Neadmiterea la deducere a sumei de **XXX** lei, prin incalcarea de catre organul fiscal a prevederilor legale, din perioadele de realizare a operatiunilor, atrage si calculul eronat al penalizarilor aferente acestor sume si pe cale de consecinta, trebuiesc eliminate si accesoriile.

Compania sustine ca depunerea cu intarziere a notificarii nu anuleaza dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare si nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar in conditiile art.145-147' din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia nastere si poate fi exercitat la data la care

intervine exigibilitatea taxei si nu la data primirii copiei notificarii transmisa de vanzator asa cum se prevede la art.141 din Codul fiscal, iar din continutul raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, nu rezulta ca **XXX** a dedus operatiuni care sa incalce prevederile art.145-147' din Codul fiscal.

Compania sustine ca Decizia nr. **XXX** /2012 a fost emisa cu incalcarea de catre organul fiscal a prevederilor art.6, art.7, art.9, art.12 si art. 13 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, contestatara invoca faptul ca in conformitate cu prevederile art.131 din Codul de procedura fiscala orice creanta fiscala pentru anul 2005 stabilita prin Raportul de inspectie fiscala nr. **XXX** / **XXX**.2012 si Decizia nr. **XXX** / **XXX**.2012 este prescrisa, motiv suplimentar pentru contestarea creantelor fiscale stabilite de organul fiscal.

In sustinerea cauzei societatea depune urmatoarele documente:

- Contractul de inchiriere incheiat cu **XXX** S.A. nr. **XXX** din **XXX**/2011;
- Notificarea optiunii de taxare nr. .X./20.02.2007;
- Contractul de inchiriere incheiat cu **XXX** nr. **XXX** / **XXX**.2000;
- Notificarea optiunii de taxare nr. **XXX** / **XXX**.2008;
- Contractul de inchiriere incheiat S.C. **XXX** S.A nr. **XXX** / **XXX**.2004;
- Notificarea optiunii de taxare nr. **XXX** / **XXX**.2007.

**B. Cu privire la TVA colectata stabilita de organele de inspectie fiscala ca datorata de XXX SA** in suma de **XXX** lei aferenta vanzarilor de documente de transport in perioada 01.01.2005-31.07.2009 fata de **XXX** lei, TVA inregistrata si declarata de societate in aceeasi perioada, rezultand TVA suplimentara de plata in suma de **XXX** lei, aferenta unei baze impozabile de **XXX** lei, contestatara sustine ca sunt nereale si nelegale concluziile organelor de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere din urmatoarele motive:

**Biletul de calatorie** pentru transportul **XXX**, in conformitate cu Codul **XXX** 720/724 este contractul in care sunt reglementate drepturile si obligatiile partilor.

Acest contract stabileste ca este supus reglementarilor internationale pentru unificarea anumitor reguli referitoare la transportul aerian international, respectiv Conventia de la Varsovia, Conventia de la Montreal unde Romania este parte semnatară.

Industria de aviatie are create reguli de buna practica, in care sunt definiti termenii, conditiile, etc. care sa permita o intelegere unitara a notiunilor specifice. (GENERAL RULS).

Biletul de calatorie pentru transportul aerian contine cuponul pasagerului si unul sau mai multe cupoane de zbor si care indica punctele in care pasagerul are dreptul sa fie transportat.

Aceasta definitie din contract stabileste dreptul legitim pentru dimensionarea prestatiei constand in valoarea transportului intre punctele pentru care se realizeaza. In uzanta curenta un transport efectuat inseamna un cupon utilizat de pasager.

Un transport efectuat (un cupon utilizat de pasager) inseamna o prestare de serviciu pasagerului, o indeplinire partiala a obligatiilor din contract.

Utilizarea cupoanelor de **XXX** disponibile biletului de calatorie presupune din punct de vedere juridic, prestarea integrala de catre transportator a obligatiilor contractuale asumate, respectiv transportatorul a efectuat integral prestatia catre pasager, asa cum acesta a achizitionat, direct sau prin intermediari, un bilet de calatorie, o serie de contract care, in conformitate cu Conventiile de codificare incep pentru **XXX** cu numarul 281 urmat de o serie unica formata din 10 cifre.

Pentru a realiza proba de prestare partiala sau totala a serviciului de transport **XXX**, indiferent cine a contractat acest serviciu, transportatorul prestator al serviciului, retine la **XXX** cuponul de zbor si emite un document de **XXX** pasagerului numit **XXX** (talon de **XXX**), fiind modalitatea de proba a prestatorului cu privire la realizarea serviciului. Contractul si practica internationala stabilesc regula pentru valoarea serviciului prestat.

Tarifele incasate, direct sau prin intermediari, au conditii de aplicare pentru fiecare serie de contract emis (bilet de calatorie), adica semnat de parti prin vointa pasagerului de a achita valoarea integrala a acestuia.

Ca element de proba pentru sustinerea argumentelor, contestatara anexeaza Rezolutiile **XXX** 100 si 101 unde sunt identificabile conditiile standard aplicabile tarifelor normale si speciale. Aceste conditii identifica situatia de aplicare a penalizarilor fiecarui contract (bilet de calatorie) semnat de parti.

Daca dintr-un contract prestatia se realizeaza partial (se utilizeaza un cupon **XXX** de catre pasager), deoarece clientul nu a respectat conditiile contractului, se anuleaza dreptul acestuia pentru o alta utilizare de cupoane (ex.restituirea), aplicandu-se clauza conditiilor tarifare de penalizare, aceasta fiind in exces nivelului de indeplinire a contractului, pentru ca prestatia contractului se dimensioneaza la nivelul cuponului utilizat.

In aceste conditii, contractul dimensioneaza si prestatia si penalizarea.

Toate contractele comerciale dimensioneaza prestatia si penalizarea, fapt pentru care contestatara considera ca, si contractul de **XXX** - biletul de calatorie - trebuie sa respecte prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, **respectiv prestatia serviciului (cuponul de zbor utilizat) sa constituie baza de impozitare, iar penalizarea rezultata in excesul prestatiei, conform clauzelor din contract, nu constituie baza de impozitare.**

Deoarece operatiunea de penalizare intervine ulterior facturarii, in

perioada de valabilitate a contractului, contestatara apreciaza ca raportul de inspectie fiscala incalca regulile in stabilirea bazei de impozitare, din urmatoarele motive:

- constata raportarea TVA de catre **XXX** doar pentru biletele utilizate (prestatie efectuata);

- constata inregistrarea in contabilitate a biletelor neutilizate ca venituri, dar omite probele de natura juridica pe care se intemeiaza aceste venituri, respectiv venitul.

Astfel, contestatara sustine ca, din contractul de transport **XXX** - biletul de calatorie - rezulta intemeiata existenta clauzelor de penalizare pe baza conditiilor tarifare ce genereaza venituri din penalizari in exces prestatiei realizate din acel contract, si pe cale de consecinta, nu constituie baza de impozitare, conform art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatara sustine ca eroarea din raportul de inspectie fiscala consta in faptul ca stabileste o baza de impozitare la valoarea totala a documentelor vandute, netinand cont de faptul ca nu toata aceasta valoare reprezinta prestatie efectuata, respectiv servicii de transport aerian efectuate, si ca din punct de vedere contractual, parte din aceasta valoare ce excede prestatiei, in perioada de executie reprezinta penalizari contractuale si baza de impozitare trebuie ajustata cu aceste documente, aceasta fiind supraevaluata doar ca documente vandute.

De asemenea, aceasta sustine ca potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, o factura emisa pentru valoarea integrala a contractului de transport **XXX** poate fi acceptata la deducere cu conditia ca beneficiarul sa probeze utilizarea totala a serviciului contractat, mai exact sa prezinte taloanele de imbarcare emise de transportator la fiecare utilizare de cupon **XXX** .

Factura emisa trebuie sustinuta de taloanele de imbarcare prevazute de contract-biletul de calatorie-demonstrand ca prestatia a fost efectuata in totalitate, toate cupoanele **XXX** au fost utilizate de beneficiar, avand dreptul unei deduceri conform facturii.

Daca factura emisa este sustinuta partial de documentul de imbarcare, respectiv a fost utilizat doar un cupon **XXX**, presupune o incalcare a contractului de catre beneficiar, urmat de imposibilitatea dovedirii utilizarii serviciului de transport **XXX**, ca urmare a lipsei talonului de imbarcare, si contractual se penalizeaza beneficiarul, deci pentru aceasta valoare nu are drept de deducere pentru ca nu poate face dovada utilizarii prestatiei de transport **XXX**.

Astfel, contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul de neutralitate a TVA cu consecinte grave, prin :

- obligarea la suprataxare a **XXX** prin omisiuni in ajustarea bazei de

impozitare a operatiunilor contractuale de natura penalizarilor incalcandu-se prevederile art. 137 alin.3) lit.b) din Legea 571/2003.

-creeaza teoretic premisele de deduceri ilegale (incalcand art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003) la beneficiarul contractului de transport **XXX** prin admiterea facturii ca document suport al deducerii, dar neprobator de utilizare a serviciului de transport **XXX**.

Aceasta maniera de judecata determina avantaje economice beneficiarului, poate chiar ajutor de stat mascat, pentru bugetul de stat, fiind incalcat principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata cu scopul suprataxarii prestatorului si crearii de avantaje mascate, de ajutor de stat indirect, la bugetul de stat, in favoarea beneficiarului contractului de transport **XXX**.

Sub aspect procedural, compania sustine ca raportul de inspectie fiscala opereaza cu concepte de utilizare a biletelor, deci prestare a serviciilor, elemente legale privitoare la baza de impozitare, dar stabileste o baza de impozitare suplimentara in sarcina **XXX** prin incalcarea de catre companie a prevederilor legale de exigibilitate (art. 134 din Legea nr.571/2003).

In opinia sa, o baza de impozitare suplimentara ar trebui legal fundamentata pe texte de legislatie cu privire la baza de impozitare si nu pe termenul de exigibilitate cum se justifica la temeiul legal invocat prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere nr. **XXX / XXX.2012** care omit natura juridica a operatiunilor contractuale. Societatea sustine ca nu a realizat omiteri la impozitare, insa contractele care au generat penalizari au ajutat baza de impozitare in sensul prevazut de art.137 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, contestatara sustine ca mentiunea din raportul de inspectie fiscala cu privire la faptul ca a colectat suma de **XXX** lei este eronata pentru ca TVA colectata de **XXX** pentru perioada 2005-iulie 2007 este de **XXX** lei, conform deconturilor depuse la ANAF si este incomplet temeiul probatoriu pentru constatarea sumei de **XXX** lei fixata pe doua canale de distributie, invocate in raportul de inspectie fiscala.

Astfel, contestatara sustine ca asa cum a aratat, la executia contractului de prestari servicii de transport **XXX** pe durata de valabilitate a acestuia partile au multiple optiuni, acesta fiind supus elementelor succesive de decontare, motiv pentru care apreciaza ca exigibilitatea din punct de vedere al TVA a contractelor de transport **XXX**, ia nastere in conformitate cu art.134 alin.(7) din Legea nr.571/2003.

Astfel, **XXX** sustine ca baza de impozitare asa cum rezulta din facturi la vanzare, este incompleta, respectiv canalul de vanzare, trebuie ajustat cu valoarea cupoanelor pentru care **XXX** nu s-a efectuat, valorile respective fiind penalizari percepute in excesul prestatiei urmare nerespectarii clauzelor contractuale de catre beneficiar.



Compania anexeaza calculul penalizarilor contractuale si CD-ul cu seriile contractelor ce au generat veniturile din penalizari care sa justifice calculul din anexa.

Contestatarul sustine de asemenea ca, pentru un contract de transport **XXX** in care serviciul nu este efectuat de **XXX**, prestatia apartinand unui alt transportator **XXX**, acesta din urma fiind prestatorul serviciului, nu este obligata la plata TVA colectata. Astfel, valoarea contractelor **XXX** cu transportatorul **XXX** in valoare de **XXX** lei trebuie exclusa din baza de impozitare **XXX** intrucat prestatia nu este realizata de **XXX**, deci nu poate fi constituita ca baza de impozitare, intre **XXX** si **XXX** intervenind operatiuni de decontare, situatia acestora fiind detaliata in anexa 1.

In sustinerea cauzei compania anexeaza:

- Contractul de transport **XXX** -biletul de calatorie-termenii si conditiile acestuia;
- Rezolutiile **XXX** 720/724 cu privire la contractul de transport **XXX**;
- Rezolutiile **XXX** 100/101 cu privire la clauza din contract referitoare la conditiile tarifare, punctul 16 din acestea ce reglementeaza aspectele de penalizare aplicabile contractului de transport **XXX**;
- Conditii tarifare aplicabile in baza rezolutiilor **XXX** contractelor **XXX** inseriate cu numarul 281;
- Anexa 1 - *Centralizatorul penalizarilor incasate din contracte de transport **XXX** si contracte **XXX** vandute si prestate de alt transportator **XXX**;*
- Anexa 2 - recalcularea anexei 25 din raportul de inspectie fiscala, unde sunt ajustate elementele constatate de organele fiscale cu elementele de ajustare a bazei de impozitare conform argumentelor legale **XXX**;
- Anexa 3 - Calcul TVA colectat 2005 -2009, conform Deconturilor de TVA (D300) depuse.

De asemenea, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere pe anul 2005 reprezentand TVA colectata contestatarul sustine ca acestea indeplinesc conditiile de prescriere prevazute de art.131 alin.(1) si alin.(2) din Cod de procedura fiscala.

Pentru confirmarea faptului ca biletul de calatorie este contractul intre operatorul aerian si beneficiar, contestatarul invoca prevederile Codului **XXX** adoptat prin Legea nr.130/200 de aprobare a OG nr.29/1997 unde din Sectiunea a II-a, art. 46, alin.(1) si alin.(2) rezulta obligativitatea existentei contractului de transport aerian intre transportator si beneficiar, si solicita ca acest contract sa fie tratat ca oricare dintre contractele comerciale prevazute la art.137 din Legea nr.571/2003 privins Codul fiscal.

Pentru motivele de fapt si de drept invocate, Compania solicita admiterea contestatiei si anulara in totalitate a actelor administrative fiscale contestate.

**II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. XXX / XXX.2012, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. XXX / XXX.2012:**

Perioada supusă inspectiei fiscale parțiale: 01.01.2005 – 31.07.2009.

Inspectia fiscala partiala a fost efectuata la solicitarea Serviciului Rambursari TVA formulata cu adresele nr.XXX/ XXX.2006 si nr. XXX / XXX.2010, inregistrate la XXX – A.I.F. sub nr. XXX / XXX.2006 si nr. XXX / XXX.2010, urmare solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare cu control ulterior aferente lunilor septembrie 2006 si iulie 2009.

**A. Referitor la TVA deductibila** aferenta operatiunilor de inchiriere spatii s-au constatat urmatoarele:

Pentru desfasurarea activitatii, XXX S.A. detine spatii inchiriate de la diverse persoane juridice in baza unor contracte de prestari servicii.

Urmare documentelor prezentate, s-a constatat ca pentru spatiile inchiriate de catre Companie de la XXX S.A., S.C. XXX S.R.L. – XXX si de la XXX, pentru perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, nu au putut fi prezentate notificari privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care sa justifice deducerea taxei pe valoarea adaugata rezultata din facturile de prestari servicii - inchirieri bunuri imobile, emise de catre furnizorii mentionati anterior.

La solicitarea echipei de inspectie fiscala au fost prezentate contractele de inchiriere si notificari privind optiunea de taxare, astfel:

- Contract nr. XXX / XXX.2001 incheiat cu XXX S.A.;
- Notificare nr. XXX /20.02.2007 inregistrata la XXX. cu data de la care se opteaza pentru taxare - 01.01.2007.
- Contract nr. XXX /30.12.2004 incheiat cu S.C. XXX S.R.L.
- Notificare nr. XXX /06.12.2007 inregistrata la D.G.F.P. cu data de la care se opteaza pentru taxare - 06.12.2007.
- Contract nr. XXX /06.03.2000 incheiat cu XXX
- Notificare nr. XXX /28.05.2008 inregistrata la D.G.F.P. XXX cu data de la care se opteaza pentru taxare - 01.01.2008.

Intrucat, pentru perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, XXX nu a prezentat notificari privind optiunea de taxare pentru spatiile inchiriate de la furnizorii de prestari servicii mentionati anterior, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca XXX S.A. a inregistrat in mod eronat in jurnalele pentru cumparari, balantele de verificare si deconturile de TVA, taxa pe valoarea

adaugata in suma de **XXX lei**, incalcand astfel prevederile art.141 alin.(2) lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile pct.42 alin.(3) si prevederile pct.38 alin. (6) din H.G. nr. 44/2004.

Urmare celor constatate pe perioada 01.01.2005 – 31.07.2009 echipa de inspectie fiscala nu a acordat **XXX** drept de deducere pentru T.V.A. in suma de **XXX lei**, aferenta unei baze impozabile in suma de **XXX lei**, reprezentand contravaloarea serviciilor de inchiriere spatii pentru care nu s-au prezentat notificari privind optiunea de taxare conform reglementarilor legale in vigoare.

#### **B. Cu privire la TVA colectata:**

Urmare analizei fisei de cont „4427 – TVA colectata”, a jurnalelor de vanzari, a balantelor de verificare si a deconturilor de TVA, s-a constatat ca, **XXX S.A.** nu inregistreaza in evidentele contabile si fiscale (jurnale de vanzari, deconturi de TVA) documentele de vanzare/facturile emise pentru transportul **XXX**, politica Companiei fiind de recunoastere a veniturilor si implicit a exigibilitatii TVA din transportul de pasageri la momentul prestarii serviciului **XXX** in baza documentelor care confirma utilizarea biletului (imperecherea informatiilor dinspre vanzare cu cele dinspre zbor).

Organele de inspectie fiscala au efectuat analiza activitatii de vanzare si recunoastere a veniturilor din vanzarea de documente de transport intern pasageri, constatand urmatoarele:

Compania **XXX** vinde documente de transport pasageri pe curse regulate, prin urmatoarele canale de distributie:

- agentiile **XXX** proprii interne si externe;
- sistemul **XXX** – BSP care cuprinde agentii de turism acreditate **XXX**, organizati in BSP-uri pe fiecare piata/regiune/tara (ex. BSP Romania, BSP Franta, BSP Spania, etc);
- Agenti Generali de Vanzari ( GSA – **XXX**) care reprezinta Compania **XXX** acolo unde nu exista agentii proprii **XXX** (ex. GSA Egipt, GSA Cipru, GSA Siria, etc);
- relatii cu alte companii **XXX** ( OAL – **XXX**).

Modalitatea de decontare a documentelor vandute variaza in functie de fiecare tip de emitent astfel:

1. agentiile **XXX** proprii interne si externe transmit deconturi automate zilnice prin sistemul de decontare **XXX**. Zilnic se primeste un fisier unic cu toate tranzactiile (vanzare/restituire) decontate prin **XXX**. Acest fisier se prelucreaza separand tranzactiile pe fiecare locatie/agentie in parte, in cadrul fiecarei locatii pe tipuri de documente: bilete pasageri (PAX), MCO ( Miscellaneous Charge Orders – documente emise pentru diferite servicii legate de **XXX**, cum ar fi: excedent de bagaje, restituire de bilete, plati in avans pentru pasageri care **XXX** dintr-o alta tara decat cea a agentului care incaseaza avansul, etc.),

excedente de bagaj (EBT) si restituirii, la randul lor impartite in functie de moneda de decontare. Aceste date se transmit in aria temporara a sistemului RAPID, urmand a fi procesate, verificate si contabilizate. Dupa contabilizarea in RAPID urmeaza transferul inregistrarii contabile in SAP (prin interfata).

Agentiile **XXX** proprii interne emit facturi pentru fiecare client. In contabilitate se inregistreaza totalul vanzarilor zilnice pe forme de plata: cash/carte de credit/ordin de plata.

**2.** BSP (Billing and Settlement Plan) este un sistem destinat a simplifica procedurile de emitere, decontare si plati dintre agentii acreditati IATA (agentii BSP) si companiile **XXX**. BSP-urile au un calendar propriu de decontare/plata, care difera de la tara la tara, astfel ca deconturile se transmit: lunar, bilunar, saptamanal (aprox.10 zile de la sfarsitul perioadei de decontare). Plata unitara pentru toti agentii este de asemenea supusa unui calendar propriu IATA (la 15 zile de la inchiderea perioadei de decontare bilunare – caz BSP Romania si 20-25 zile pentru decontarea lunara- ex. BSP Italia, BSP Spania).

Toate tranzactiile BSP se regasesc in banda HOT (Hand of Tape) transmisa electronic de IATA catre companiile **XXX**. Banda se descarca in RAPID, unde urmeaza prelucrarile aferente contabilizarii decontului respectiv. Contabilizarile se transmit lunar prin interfata din RAPID in SAP.

Toate emiterile agentilor acreditati pe stoc de bilete RO precum si tranzactiile de reemitere si restituire sunt centralizate intr-un tip de raport : IATA BSP Participating Billing Analysis (raport de vanzari sau decont de vanzari).

Raportul contine toate tranzactiile de emitere, reemitere, restituire realizate intr-o perioada de decontare de catre agentii emitenti pe cele doua forme de plata: numerar si carti de credit. Raportul contine subtotaluri pentru fiecare agent emitent in parte si in cadrul acestuia pe fiecare tip de tranzactie in parte (emiteri si reemiteri, ADM, restituirii, ACM). Raportul reprezinta detalierea facturii pe baza careia se realizeaza platile catre **XXX**.

**3.** GSA-urile transmit deconturile de vanzari si platile aferente conform contractelor bilaterale incheiate cu **XXX**. Vanzarile, respectiv restituirile pot fi decontate in SITA daca agentii respectivi au conexiune SITA, sau se intocmesc deconturi manuale pentru emiterile manuale in cazul lipsei acestui sistem de telecomunicatie (SITA). Documentele sunt preluate in RAPID din benzile RET (SITA), sau sunt introduse manual in RAPID conform deconturilor primite. Urmeaza prelucrarea in vederea contabilizarii vanzarilor in RAPID si apoi transmiterea inregistrarii contabile in SAP.

**4.** Relatii cu alte companii aeriene (OAL – **XXX**) – conform practicilor internationale, biletele pot fi emise pe transportatori diferiti de compania

emitenta, putand exista mai multi transportatori in functie de ruta. Acestea se supun regulilor de decontare interline (ex. bilet emis de **XXX** pe **XXX** pentru un sector intern din Romania). Decontarea interline se produce in cadrul sistemului ICH (IATA Clearing House), **XXX** emitand factura catre alta companie **XXX** in baza documentelor de transport captate la momentul efectuarii **XXX**, cu respectarea calendarului de decontare ICH.

La momentul inregistrarii vanzarii de documente de transport pasageri sistemul RAPID genereaza articole contabile aferente formei de plata a biletului (numerar, carti de credit) si a datoriei cu biletele vandute (clienti creditori), la nivel de batch (raport de vanzari generat in RAPID), dupa cum urmeaza:

**Debitarea conturilor:**

5311 "Casa in lei" – Agentii interne

5314 "Casa in valuta" – Agentii externe

513 "Efecte de incasat" – carti de credit

411 "Clienti" – BSP

471 "Cheltuieli inregistrate in avans" –  
comisioane agentii BSP

4426 „TVA deductibila” aferenta comisioane agentii BSP

**prin creditarea conturilor**

419 "Clienti creditori – bilete"

419 "Clienti creditori – excedente de bagaje"

419 "Clienti creditori taxe"

419 "Clienti creditori – MCO (Miscellaneous charger orders)

Operatiunile contabile in sistemul de evidenta SAP sunt inregistrate lunar pe baza interfetei generate in RAPID.

Sumele inregistrate in contul 419 "Clienti creditori – bilete" reprezinta TARIFUL pentru documentele vandute de **XXX** si pentru care serviciul se va presta in viitor, tariful fiind constituit din PRETUL DOCUMENTULUI DE TRANSPORT SI TVA COLECTATA AFERENTA .

In momentul prestarii serviciului **XXX** dispune de documentele unei curse, respectiv lista de pasageri, cupoanele de hartie (bilete de avion, documente tip MCO, EBT si FIM) si centralizatorul documentelor/pasagerilor unei curse ("Travel Document Delivery Sheet").

Documentele curselor sunt intocmite in cadrul sectoarelor de operational prezente pe aeroporturile din punctul de origine a calatoriei (punctele de imbarcare a pasagerilor). In sectoarele de operational, activitatile de check-in, imbarcare pasageri si intocmire documente curse se efectueaza fie printr-un punct de lucru propriu **XXX**, fie prin intermediul agentilor de handling (conform contractelor bilateral incheiate de **XXX** cu respectivii agenti).

Inregistrarea cupoanelor utilizate la calatorie pe o cursa **XXX** ( la nivel de serie si numar de cupon) si a veniturilor generate de utilizarea la calatorie a acestor cupoane, se efectueaza in sistemul RAPID. Cupoanele de hartie sunt inregistrate manual in RAPID. Cupoanele electronice sunt transferate automat in RAPID din fisierele tip:

- a. TVCR.txt (cupoane validate **XXX** si utilizate la calatorie pe curse **XXX**);
- b. VNET.txt (cupoane validate OAL si utilizate la calatorie pe curse **XXX**).

Datele cuprinse in aceste fisiere fac referire la o singura cursa TAROM (nu se cumuleaza cupoane aferente mai multor curse).

Punctajul dintre vanzarea unui bilet **XXX** si utilizarea cupoanelor aferente acelui bilet **XXX** se realizeaza in cadrul sistemului RAPID totodata TAROM procedand la inregistrarea in contul 704 –“Venituri din servicii prestate” a contravalorii biletului, iar pentru rutele interne, simultan, inregistrarea TVA colectata aferenta.

Veniturile realizate din transportul intern si international de persoane sunt date de contravaloarea biletelor de calatorie vandute si utilizate de pasageri urmare prestarii serviciului efectiv, respectiv la imperecherea informatiilor dinspre vanzare cu cele dinspre **XXX**.

Au fost identificate de asemenea venituri inregistrate reprezentand contravaloarea biletelor vandute (prin canalele de vanzare mentionate anterior) neutilizate si nerestituite integral sau restituite partial, pentru care, in mod eronat, **XXX** nu a evidentiat TVA aferenta, creditarea contului 758 “ Alte venituri din exploatare” fiind efectuata cu valoarea tarifului de vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA colectata aferenta, prin debitarea contului 419 “Clienti creditor – bilete”.

Fata de situatia de fapt prezentata, echipa de inspectie constata ca, din punct de vedere al momentului decontarii intre **XXX** S.A. si diversii intermediari actionand in contul si in numele sau a contravalorii documentelor de calatorie vandute - asa cum aceasta rezulta din documentele generate - sumele incasate de compania **XXX** de la clientii finali pentru documentele de transport vandute reprezinta in fapt fie avansuri, in sensul art.134 alin.(5), respectiv art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 pentru serviciile de transport **XXX** intern pe care urmeaza sa le efectueze, fie contravaloarea biletelor de transport **XXX** intern pentru care zborurile au fost realizate in perioada de raportare sau anterior acesteia.

Astfel, s-a constatat ca in mod eronat **XXX** S.A. a inregistrat in evidenta contabila si fiscala, numai pentru biletele utilizate, TVA colectata aferenta veniturilor obtinute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) in momentul prestarii efective a serviciului si nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vanzare incalcand astfel prevederile art.134 alin.(5)

lit.a) si lit.b) din Legea nr. 571/2003 pe perioada ianuarie 2005 – decembrie 2006, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.(1) si alin.(2) lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 pe perioada ianuarie 2007 – iulie 2009.

De asemenea, **XXX** S.A. nu a evidenciat - nici la data emiterii facturii/decontului de vanzare, nici ulterior, la data inregistrarii veniturilor - TVA aferenta biletelor vandute prin canalele de vanzare mentionate anterior, neutilizate integral sau utilizate partial si nerestituite sau restituite partial, inregistrate ca venituri din penalitati, inregistrările in venituri facandu-se cu valoarea tarifului de vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA aferenta.

In speta au fost avute in vedere situatiile in care documentul de transport nu este utilizat prin **XXX** si societatea fie restituie partial valoarea tarifului incasat, diferenta considerand-o penalizare, fie considera penalizare valoarea integrala a tarifului (atat pentru documentele care potrivit conditiilor tarifare nu permit restituirea, cat si pentru documentele care desi permit restituirea partiala sau integrala conform conditiilor tarifare aplicabile, aceasta nu a fost solicitata de client in termenul prevazut de bilet).

Fata de cele de mai sus, echipa de inspectie fiscala a procedat la stabilirea TVA colectata aferenta transportului de pasageri curse regulate pe parcurs intern in perioada verificata. In vederea indeplinirii acestui obiectiv, pentru fiecare canal de vanzare, au fost analizate informatiile referitoare la vanzarea de documente de transport pasageri curse regulate pe parcurs intern din urmatoarele surse de date:

- Situatiile vanzarilor conform deconturi pentru anul 2005 pusa la dispozitia echipei de inspectie fiscala de catre reprezentantii **XXX** S.A. (agentii proprii **XXX**, **XXX** -uri internationale, GSA-uri, OAL-uri);

- Situatiile vanzarilor conform fisiere de date RET (SITA) pentru perioada 2006 – iulie 2009 (agentii proprii TAROM, GSA-uri);

- Situatiile vanzarilor conform fisiere de date HOT pentru perioada 2006 – iulie 2009 (agentii BSP internationali);

- Deconturile bilunare de vanzari emise de **XXX** Romania pentru perioada 2005 – iulie 2009 (agenti BSP Romania), atat pentru decontarea in lei, cat si pentru decontarea in euro;

- Bazele de date extrase din RAPID continand informatii despre documentele de transport pasageri pe parcurs intern vandute in perioada 2006 – iulie 2009, baze de date puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala de reprezentantii **XXX** S.A. prin adresele nr. **XXX** si nr. **XXX** din 24.05.2012.

Prin adresa nr. **XXX** /26.06.2012, **XXX** a prezentat situatiile documentelor MCO – penalizare pentru preschimbare, situatie analizata de echipa de control si in baza careia a fost diminuată baza de impozitare a TVA intrucat acest tip

de penalitate respecta prevederile art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca nu constituie baza de impozitare a TVA deoarece excede tarifului prestarii.

Urmare acestei analize, echipa de inspectie fiscala a calculat TVA aferenta vanzarilor de documente transport pasageri curse regulate pe parcurs intern datorata in perioada ianuarie 2005 – iulie 2009 in suma totala de **XXX** lei (detaliata in anexa nr. 23 pentru toate canalele de vanzare si in anexa nr. 24 pentru fiecare canal in parte), stabilita in baza prevederilor legale privind exigibilitatea TVA ca:

- exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxa, respectiv prestarii propriu – zise a serviciului de transport, si anume la data la care se incaseaza contravaloarea biletului/ se emite factura, potrivit prevederilor art.134 alin.(5) respectiv art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea 571/2003 (in cazul vanzarilor realizate de agentile proprii **XXX**);

- exigibilitatea TVA intervine la data decontarii biletelor, pe baza rapoartelor centralizatoare emise de intermediari, cu exceptia situatiei in care **XXX** S.A. emite factura pentru **XXX** Romania anterior primirii decontului (situatie in care exigibilitatea TVA intervine la momentul emiterii facturii conform prevederilor art.134 alin. (5) lit.a) respectiv art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit. a) din Legea 571/2003), intrucat sumele decontate pe baza respectivelor rapoarte centralizatoare reprezinta:

- fie avansuri incasate de **XXX** S.A. pentru serviciile de transport **XXX** pe parcurs intern care urmeaza a fi prestate ulterior perioadei de raportare, caz in care exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxa, respectiv prestarii propriu – zise a serviciului de transport, potrivit prevederilor art.134 alin.(5) lit.b) respectiv art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit.b) din Legea 571/2003 (in cazul vanzarilor realizate de agentii acreditati IATA - agenti **XXX** Romania si agenti **XXX** internationali - precum si in cazul vanzarilor realizate de agentii generali de vanzari - **XXX**);

- fie, dupa caz, contravaloarea unor servicii de transport **XXX** intern care au fost deja prestate in perioada de raportare, caz in care exigibilitatea TVA intervine potrivit regulii generale, la data faptului generator de taxa, conform art.134 alin.(3) respectiv art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Legea 571/2003 (in cazul vanzarilor realizate de agentii acreditati IATA - agenti **XXX** Romania si agenti **XXX** internationali -, precum si in cazul vanzarilor realizate de agentii generali de vanzari – **XXX** si de alte companii **XXX** - OAL).

In baza celor constatate, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca, **XXX** S.A. datoreaza TVA colectata in suma de **XXX** lei, aferenta vanzarilor de documente de transport in perioada 01.01.2005 - 31.07.2009, fata de **XXX** lei TVA inregistrata si declarata de societate in aceeasi perioada, rezultand TVA



suplimentara de plata in suma de **XXX lei**, aferenta unei baze impozabile de **XXX lei** (anexa nr. 23).

Astfel, urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **XXX S.A.** taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma totala de **XXX lei** (anexa nr. 25) provenita din:

a) neadmiterea la deducere a TVA in suma de **XXX lei** aferenta operatiunilor de inchiriere spatii de la terte persoane juridice;

b) majorarea bazei de impozitare a TVA cu suma de **XXX lei**, cu TVA aferenta in suma de **XXX lei**, prin corectarea operatiunilor eronate efectuate de societate, constand in:

- inregistrarea in evidenta contabila si fiscala, numai pentru biletele utilizate, a TVA colectata aferenta veniturilor obtinute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) in momentul prestarii efective a serviciului si nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vanzare;

- neinregistrarea TVA aferenta biletelor vandute, neutilizate si nerestituite integral sau restituite partial - inregistrate ulterior ca venituri din penalitati - nici la data emiterii facturilor/deconturilor de vanzare nici la data inregistrarii veniturilor (inregistrările in venituri s-au facut cu valoarea tarifului de vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA aferenta).

La data finalizarii controlului, s-a constatat ca in evidenta contabila a **XXX S.A.** se regasea in mod eronat suma de **XXX lei** ca sold creditor al contului 4424.01 "TVA de recuperat", reprezentand in fapt plata facuta in plus in contul TVA. In vederea remedierii acestei situatii, in sensul evidentierii corecte a sumei de **XXX lei** ca plata efectuata, in creditul contului 4423 "TVA de plata" s-a emis dispozitie de masuri.

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma totala de **XXX lei** reprezentand TVA, in baza prevederilor art.94 alin. (1) si (3) lit.e) si lit.f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.115 si art.116, si respectiv art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din acelelasi act normativ si art.4 alin.(2) din Legea nr.210/2005 pentru aprobarea OG nr.20/2005 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, s-au calculat dobanzi/majorari de intarziere aferente pana la data de 25.06.2012 in suma de **XXX lei si penalitati de intarziere in suma de X lei**.

Pentru luna februarie 2008 baza de calcul a accesoriilor pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala a fost ajustata cu suma de **XXX lei** reprezentand suma platita in plus de **XXX S.A.** in contul taxei pe valoarea adaugata si evidentiata in fisa analitica de evidenta pe platitor (anexa nr. 26) la data finalizarii controlului. Ajustarea s-a facut in baza prevederilor Deciziei nr.3/2008 a Comisiei de proceduri fiscale.

**III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:**

**A. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspectie fiscala au aplicat corect prevederile legale in vigoare pe perioada verificata cu privire la taxarea serviciilor de inchiriere a unor spatii puse la dispozitia XXX SA in calitate de chirias, de catre C.N.XXX S.A., S.C. XXX S.R.L. – XXX si R.A. XXX XXX avand in vedere contractele incheiate in acest scop si notificările depuse de proprietarii spatiilor inchiriate, anexate in copie la dosarul contestatiei.**

**În fapt,** pentru desfasurarea activitatii, **XXX SA** a inchiriat in baza unor contracte de prestari servicii diverse spatii de la C.N. **XXX S.A.**, S.C. **XXX S.R.L.** si de la R.A. **XXX** .

In baza facturilor de prestari servicii de inchiriere bunuri imobile emise de acestia pentru perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, compania a dedus TVA in suma de **XXX lei**, aferenta unei baze impozabile in suma de **XXX lei**.

Intrucat, pentru perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, **XXX SA** nu a prezentat notificările privind optiunea de taxare pentru spatiile inchiriate de la furnizorii de prestari servicii mentionati anterior, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca a inregistrat in mod eronat in jurnalele pentru cumparari, balantele de verificare si deconturile de TVA, taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de **XXX lei**, incalcand astfel prevederile art.141 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederile pct.42 alin.(3) si prevederile pct.38 alin. (6) din H.G. nr. 44/2004.

Urmare celor constatate pe perioada 01.01.2005 – 31.07.2009 echipa de inspectie fiscala nu a acordat Companiei drept de deducere pentru T.V.A. in suma de **XXX lei**, aferenta unei baze impozabile in suma de **XXX lei**, reprezentand contravaloarea serviciilor de inchiriere spatii pentru care nu s-au prezentat notificari privind optiunea de taxare pe perioada supusa verificarii.

Compania sustine ca omisiunile raportului de inspectie fiscala cu privire la incadrarea fiecărei operatiuni raportate la legislatia aplicabila perioadei in care s-au produs operatiunile au determinat o incadrare eronata din punct de vedere juridic a faptelor constatate in ceea ce priveste deducerea TVA aferenta facturilor privind prestarea serviciilor de inchirierea a bunurilor imobile in cauza.

**In drept**, pe perioada verificata sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.9 alin.(2) lit.o) si alin.6) alin.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, in vigoare pana la data de 31.01.2003 care stipuleaza ca :

*« Art.9 alin.( 2 ) Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata :  
[...]*

*o) arendarea, concesiunea si inchirierea de bunuri imobile*

*[...].*

*(6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul:*

*a) operațiunilor de arendare, concesiune și închiriere de bunuri imobile, prevăzute la alin. (2) lit. o), în condițiile stabilite prin normele de aplicare a legii;”*

Potrivit art.22<sup>1</sup> alin.(4) H.G.nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata ,cu modificarile si completarile ulterioare

*“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la [art. 9](#) alin. (2) lit. o) din lege.”*

- art.141 alin.(2) lit.k) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 2004 -2006:

*„(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*[...]*

*k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

*2. serviciile de parcare a vehiculelor;*

*3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;*

*4. închirierea seifurilor;*

*(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”*

Potrivit pct.42 alin.(3) – alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la data de 31.12.2006

„(3) *Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la [art. 141](#) alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în [anexa nr. 1](#) la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.*

(4) *Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de impozite și taxe, dar neînregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și cele nou-înființate, dacă optează pentru regimul de taxare a operațiunilor prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, trebuie să solicite în prealabil înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. După dobândirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată vor notifica în scris organele fiscale competente asupra bunurilor imobile sau părților de bunuri imobile, pentru care optează pentru regimul de taxare urmând procedura descrisă la alin. (3) și (5).*

(5) *Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operațiune prevăzută la [art. 141](#) alin. (2) lit. k) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operațiunile respective timp de 5 ani. După această perioadă persoanele impozabile pot anula opțiunea. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în [anexa nr. 2](#), se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.*

(6) *Prin derogare de la prevederile alin. (5), persoanele care la data de 1 martie 2003 au optat tacit asupra taxării operațiunilor prevăzute la [art. 9](#) alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în [anexa nr. 2](#), se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior optează pentru taxare, trebuie să aplice prevederile alin.(5).”*

Potrivit pct.38 alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2007,

„(5) **Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la [art. 141](#) alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).**

**(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în [anexa 1](#) la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din [anexa 1](#) la prezentele norme.”**

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

a) **XXX S.A.** a incheiat cu C.N. **XXX S.A** Contractul nr. **XXX /10.10.2001** avand ca obiect :

« Art.1. [...] inchirierea unor spatii situate in Terminalul Plecari, in vederea desfasurarii activitatii de transport aerian [...] »

La art.8. din contract se prevede: “Chiria se va platii lunar [...], **la valoarea facturii adaugandu-se cota legala de TVA**”

La data de 1 martie 2003 contractul era in derulare, iar persoana impozabila C.N. **XXX S.A.** a continuat si dupa 1 martie 2003 taxarea operatiunilor de inchiriere derulate in baza Contractului nr. **XXX /10.10.2001**, considerandu-se astfel ca a optat tacit pentru regimul de taxare.

La data de **20.02.2007** C.N. **XXX S.A.** depune la Directia Generala **XXX**, *Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal*, inregistrata sub nr. **XXX /20.02.2007**, in care se precizeaza ca se opteaza pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de **01.01.2007**.

Notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere derulate in baza Contractul nr. **XXX /10.10.2001** a fost depusa conform reglementarilor legale in vigoare la data respectiva, in termenul de 90 de zile de la data aderarii, respectiv la 20.02.2007 optandu-se astfel pentru taxare de la data de 01.01.2007.

**XXX S.A.** a dedus in perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, TVA aferenta tranzactiilor derulate conform Contractului nr. **XXX /10.10.2001** incheiat cu C.N. **XXX S.A.**, in suma de **XXX lei**.

Avand in vedere situatia de fapt si prevederile legale in vigoare pe

perioada verificata, se retin ca intemeiate argumentele invocate de **XXX S.A.** prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. **XXX /02.07.2012**, in sensul ca, serviciile de inchiriere a spatiilor conform Contractului nr. **XXX /10.10.2001** incheiat cu C.N. **XXX S.A** sunt supuse regimului de impozitare cu taxa pe valoarea adaugata, potrivit prevederilor art.9 alin.(2) lit.o) si alin.6) alin.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, coroborate cu prevederile art.22<sup>1</sup> alin.(4) H.G.nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.01.2003 si prevederilor art.141 alin.(2) lit.k) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.42 alin.(5) si alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 2004 – 2006 si pct.38 alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2007.

Prin urmare se va admite contestatia **XXX S.A** pentru suma de **XXX lei reprezentand TVA** aferenta operatiunilor de inchiriere spatii pentru care la data de **01.03.2003** s-a optat tacit pentru taxarea acestora.

**b)** La data de 06.03.2000 **XXX S.A.** a incheiat cu R.A. **XXX** Contractul nr.X/06.03.2000 avand ca obiect si « [...] *inchirierea suprafetei de 19 mp, reprezentand birou aerogara, (5mp), magazine marfuri (10 mp)* » .

La data de **1 martie 2003** contractul era in derulare, iar persoana impozabila R.A. **XXX** a continuat si dupa 1 martie 2003 taxarea operatiunilor de inchiriere derulate in baza Contractului nr. **XXX /06.03.2000**, considerandu-se astfel ca a optat tacit pentru regimul de taxare.

La data de **28.05.2008**, R.A. **XXX** depune la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului **XXX**, *Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal*, inregistrata sub nr. **XXX /28.05.2008**, in care se precizeaza ca se opteaza pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de **01.01.2008**.

Se retine ca Notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere derulate in baza Contractului nr. **XXX /06.03.2000** nu a fost depusa in termenul de 90 de zile de la data aderarii, potrivit reglementarilor legale in vigoare, respectiv pct.38 alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar optiunea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere mentionata in notificare este de **01.01.2008**.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada **ianuarie 2005 – martie 2007**, **XXX S.A.** a dedus **TVA in suma de XXX lei** aferenta tranzactiilor derulate conform contractului nr. **XXX /06.03.2000** incheiat cu R.A. **XXX** iar pentru operatiunile derulate in baza aceluiasi contract

in perioada **aprilie 2007 – decembrie 2007 XXX S.A.** a dedus **TVA in suma de XXX lei.**

In consecinta, se retine ca pe perioada 01.04.2007-31.12.2007 **XXX S.A.** nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **XXX lei** aferenta operatiunilor de inchiriere derulate cu R.A. **XXX.**

Prin urmare se va respinge contestatia **XXX S.A.** pentru TVA in suma de **XXX lei** aferenta operatiunilor de inchiriere si se va admite contestatia pentru suma de **XXX lei** reprezentand TVA aferenta tranzactiilor derulate conform Contractului de inchiriere nr. **XXX /06.03.2000** incheiat cu R.A. **XXX.**

**c)** La data de 30.12.2004 **XXX S.A.** a incheiat cu S.C. **XXX S.R.L.** Contractul nr.410 avand ca obiect « [...] *inchirierea de catre CHIRIAS de la PROPRIETAR a unui spatiu totalizand 15 metrii patrati, situat in incinta Hotelului XXX in vederea desfasurarii activitatii Agentiei XXX* » .

Potrivit art.4 din contract «*Chiria lunara aferenta spatiului inchiriat este dupa cum urmeaza X EUR (inclusiv TVA)* »

La data de **06.12.2007**, S.C. **XXX S.R.L.** depune la Directia Generala a Finantelor Publice **XXX**, *Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal*, inregistrata sub nr. **XXX /06.12.2007**, in care se precizeaza ca se opteaza pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de **06.12.2007.**

Intrucat prin Notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere derulate in baza Contractului nr. **XXX /30.12.2004** s-a prevazut ca data de la care se opteaza pentru taxare, **06 decembrie 2007** se retine ca **XXX S.A.** are drept de deducere a TVA aferenta operatiunilor de inchiriere derulate cu S.C. **XXX SRL** incepand cu luna decembrie 2007.

Se retine ca in perioada **01.01.2005 – 30.11.2007** Contractul nr. **XXX /30.12.2004** a fost incheiat si a produs efecte ulterior datei de 1 martie 2003, motiv pentru care nu-i sunt aplicabile prevederile pct.42 alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la data de 31.12.2006.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada **ianuarie 2005 – noiembrie 2007**, **XXX S.A.** a dedus **TVA in suma de XXX lei** aferenta tranzactiilor derulate conform contractului nr. **XXX /30.12.2004** incheiat cu S.C. **XXX S.R.L.**, suma pentru care se va respinge contestatia companiei ca neintemeiata.

Avand in vedere cele retinute la cap.III pct.1 lit.a) – lit.c) din prezenta deciziei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca

**«(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.»**

coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

**« Contestația poate fi respinsă ca:**

**“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.**

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **XXX lei** stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata si se va admite contestatia pentru suma de **XXX lei** reprezentand TVA si se va anula partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **XXX /02.07.2012** pentru TVA in suma de **XXX lei**.

**B. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă in mod corect organele de inspectie fiscala au majorat pe perioada verificata baza impozabila privind TVA colectata cu suma de XXX lei reprezentand venituri din activitatea de transport pasageri pe sector intern, prin reconsiderarea termenului de la care devine exigibila TVA aferenta veniturilor incasate de Companie si venituri aferente biletelor vandute prin diverse canale de vanzare, neutilizate integral sau utilizate partial si nerestituite sau restituite partial, inregistrate de Companie ca venituri din penalitati.**

**In fapt, XXX SA nu a inregistrat in evidentele contabile si fiscale, jurnale de vanzari, deconturi de TVA, documentele de vanzare/facturile emise pentru transportul de pasageri curse regulate, la momentul emiterii acestora sau al incasarii contravalorii lor, politica companiei fiind de recunoastere a veniturilor si implicit a exigibilitatii TVA din transportul de pasageri la momentul prestarii serviciului (XXX) in baza documentelor care confirma utilizarea biletului, respectiv la imperecherea informatiilor dinspre vanzare cu cele dinspre XXX.**

De asemenea, **XXX SA nu a evidenciat TVA aferenta veniturilor reprezentand contravaloarea biletelor vandute prin canalele de vanzare specifice, neutilizate si nerestituite integral sau restituite partial, evidenciate prin creditarea contului 758 “Alte venituri din exploatare” cu valoarea tarifului de**



vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA colectata aferenta, prin debitarea contului 419 "Clienti creditorii – 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.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere al momentului decontării între **XXX SA** și diverșii intermediari acționând în contul și în numele sau a contravalorii documentelor de călătorie vândute - așa cum aceasta rezultă din documentele generate - sumele încasate de compania **XXX** de la clienții finali pentru documentele de transport vândute reprezintă în fapt fie avansuri, în sensul art.134 alin.(5) și respectiv art.134<sup>2</sup> 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 **XXX** intern pentru care **XXX** au fost realizate în perioada de raportare sau anterior acesteia.

Astfel, s-a constatat că în mod eronat **XXX SA** a înregistrat în evidența contabilă și fiscală, numai pentru biletele utilizate, TVA colectată aferentă veniturilor obținute din serviciile prestate, respectiv transport aerian intern de persoane, la momentul prestării efective a serviciului și nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vânzare încălcând astfel prevederile art.134 alin.(5) lit.a) și lit.b) din Legea nr. 571/2003 pe perioada ianuarie 2005 – decembrie 2006, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 pe perioada ianuarie 2007 – iulie 2009.

În baza celor constatate echipa de inspecție fiscală a stabilit că **XXX SA** datorează TVA colectată în suma de **XXX** lei, aferentă vânzării de documente de transport în perioada 01.01.2005 - 31.07.2009, față de **XXX** lei TVA înregistrată și declarată de societate în aceeași perioadă, rezultând TVA suplimentară de plată în suma de **XXX lei**, aferentă unei baze impozabile de **XXX lei**.

**În drept**, potrivit prevederilor art.134 alin.(1) – alin.(5) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada ianuarie 2005 – decembrie 2006,

*"Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale*

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

*(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

(3) *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*

(4) *Livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la [art. 128](#) alin. (3) lit. a) și [art. 129](#) alin. (2) lit. a), care se efectuează continuu, dând loc la decontări sau plăți succesive, cum sunt gazele naturale, apa, serviciile telefonice, energia electrică și altele asemenea, se consideră că sunt efectuate în momentul expirării perioadelor la care se referă aceste decontări sau plăți.*

(5) *Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

*a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;*

*b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. 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 taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.*

La art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada ianuarie 2007 – iulie 2009 se prevede ca:

*“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 se retine ca 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 taxa pe valoarea

adăugată 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 fiscală, 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 taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca **XXX SA** vinde bilete de calatorie atat prin agentiiile **XXX** proprii interne si externe cat si prin agentii de turism acreditate IATA organizate in BSP –uri pe fiecare piata/regiune/tara (ex.BSP Romania, BSP Franta, BSP Spania, etc.). si agenti generali de vanzari (General Sales Agents – GSA) care reprezinta Compania acolo unde nu exista agentii proprii **XXX**.

Modalitatea de decontare a documentelor vandute variaza in functie de fiecare tip de emitent astfel:

- **agentiile XXX proprii interne si externe** transmit deconturi automate zilnice prin sistemul de decontare SITA. Zilnic se primeste un fisier unic cu toate tranzactiile (vanzare/restituire) decontate prin SITA. Acest fisier se prelucreaza separand tranzactiile pe fiecare locatie/agentie in parte, in cadrul fiecarei locatii pe tipuri de documente: bilete pasageri (PAX), documente emise pentru diferite servicii legate de zbor, cum ar fi: excedent de bagaje, restituire de bilete, plati in avans pentru pasageri care zboara dintr-o alta tara decat cea a agentului care incaseaza avansul, etc. (MCO - Miscellaneous Charge Orders), excedente de bagaj (EBT) si restituiuri, impartite in functie de moneda de decontare. Aceste date se transmit in aria temporara a sistemului RAPID, urmand a fi procesate, verificate si contabilizate. Dupa contabilizarea in RAPID urmeaza transferul inregistrarii contabile in SAP (prin interfata).

Agentiile **XXX** proprii interne emit facturi pentru fiecare client. In contabilitate se inregistreaza totalul vanzarilor zilnice pe forme de plata: cash/carte de credit/ordin de plata.

**BSP** (Billing and Settlement Plan) este un sistem destinat a simplifica procedurile de emitere, decontare si plati dintre agentii acreditate IATA (agenti BSP) si companiile **XXX**. In vederea implementarii sistemului BSP, **XXX** a aderat la organizatia internationala IATA (The International Air Transport Association) care furnizeaza servicii de decontare si alte activitati de intermediere in favoarea liniilor aeriene membre si agentiiilor de turism. Sistemul

de decontare IATA face legatura intre companiile aeriene si agenti, facilitand efectuarea platilor pentru serviciile prestate. Fara sistemul de decontare IATA, TAROM ar trebui sa stabileasca relatii directe cu fiecare dintre agentii, incercand o coordonare a sistemelor computerizate cu cele de decontare. Prin Sistemul BSP se instituie normele si procedurile specifice transportului aerian pentru intocmirea documentelor tehnice, contabile si de raportare catre forul superior IATA, care are deschisa o filiala si in Romania, cat si relatiile dintre clienti, operatori, agenti si forul IATA. Conform sistemului BSP, atat **XXX** cat si comisionarii sai primesc de la IATA dreptul de emitere a biletelor de calatorie **XXX** de la IATA Romania, cu obligatia raportarii de doua ori pe luna( la interval de maximum 15 zile) a vanzarilor si decontarii acestora.

Toate tranzactiile BSP se regasesc in banda HOT (Hand of Tape) transmisa electronic de IATA catre companiile aeriene. Banda se descarca in RAPID, unde urmeaza prelucrarile aferente contabilizarii decontului respectiv. Contabilizarile se transmit lunar prin interfata din RAPID in SAP.

Toate emiterile agentilor acreditati de bilete RO precum si tranzactiile de reemitere si restituire sunt centralizate intr-un tip de raport : IATA BSP Participating Billing Analysis (raport de vanzari sau decont de vanzari).

Raportul contine toate tranzactiile de emitere, reemitere, restituire realizate intr-o perioada de decontare de catre agentii emitenti pe cele doua forme de plata: numerar si carti de credit. Raportul contine subtotaluri pentru fiecare agent emitent in parte si in cadrul acestuia pe fiecare tip de tranzactie in parte (emiteri si reemiteri, ADM, restituiri, ACM). Pe baza rapoartelor centralizatoare, Compania **XXX** emite o factura care cuprinde operatiunile desfasurate, IATA Romania fiind inclusa pe aceasta factura ca si cumparator. Astfel, Raportul reprezinta detalierea facturii pe baza careia se realizeaza platile catre compania aeriana.

- **GSA-urile** transmit deconturile de vanzari si platile aferente conform contractelor bilaterale incheiate cu Compania **XXX**. Vanzarile, respectiv restituirile pot fi decontate in SITA daca agentii respectivi au conexiune SITA, sau se intocmesc deconturi manuale pentru emiterile manuale in cazul lipsei acestui sistem de telecomunicatie (SITA). Documentele sunt preluate in RAPID din benzile RET (SITA), sau sunt introduse manual in RAPID conform deconturilor primite. Urmeaza prelucrarea in vederea contabilizarii vanzarilor in RAPID si apoi transmiterea inregistrarilor contabile in SAP.

- **Relatii cu alte companii XXX** (OAL – Other AirLines) – conform practicilor internationale, biletele pot fi emise pe transportatori diferiti de compania emitenta, putand exista mai multi transportatori in functie de ruta. Acestea se supun regulilor de decontare interline (ex. bilet emis de Austrian

Airlines pe **XXX** pentru un sector intern din Romania). Decontarea interline se produce in cadrul sistemului ICH (IATA Clearing House), **XXX** emitand factura catre alta companie aeriana in baza documentelor de transport captate la momentul efectuarii zborului, cu respectarea calendarului de decontare ICH.

La momentul inregistrarii vanzarii de documente de transport pasageri sistemul RAPID genereaza articole contabile aferente formei de plata a biletului (numerar, carti de credit) si a datoriei cu biletele vandute (clienti creditori), la nivel de batch (raport de vanzari generat in RAPID).

Sumele inregistrate in creditul contului 419 "*Clienti creditori - Bilete*" reprezinta tariful pentru documentele vandute de Compania **XXX** si pentru care serviciul se va presta in viitor, tariful fiind constituit din PRETUL DOCUMENTULUI DE TRANSPORT SI TVA COLECTATA AFERETA

De asemenea, din documentele anexate la dosarul contestatiei se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2005 – 31.07.2009 Compania **XXX** a inregistrat TVA colectata aferenta veniturilor obtinute din serviciile de transport aerian intern de persoane, **in momentul prestarii efective a serviciilor si nu la data la care clientul final achizitioneaza biletul de zbor ( in cazul vanzarii de bilete prin agentii proprii) sau, respectiv, la data decontarii, prin intermediul IATA, cu agentiile de turism, pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de decontare IATA (in cazul vanzarii de bilete prin agentii de turism membre IATA).**

In momentul prestarii serviciului **XXX** dispune de documentele unei curse, respectiv lista de pasageri, cupoanele de hartie (bilete de avion, documente tip MCO, EBT si FIM) si centralizatorul documentelor/pasagerilor unei curse ("Travel Document Delivery Sheet").

Documentele curselor sunt intocmite in cadrul sectoarelor de operational prezente pe aeroporturile din punctul de origine a calatoriei (punctele de imbarcare a pasagerilor). In sectoarele de operational, activitatile de check-in, imbarcare pasageri si intocmire documente curse se efectueaza fie printr-un punct de lucru propriu **XXX**, fie prin intermediul agentilor de handling (conform contractelor bilateral incheiate de **XXX** cu respectivii agenti).

Inregistrarea cupoanelor utilizate la calatorie pe o cursa **XXX** ( la nivel de serie si numar de cupon) si a veniturilor generate de utilizarea la calatorie a acestor cupoane, se efectueaza in sistemul RAPID. Cupoanele de hartie sunt inregistrate manual in RAPID. Cupoanele electronice sunt transferate automat in RAPID

Datele cuprinse in aceste fisiere fac referire la o singura cursa **XXX** (nu se cumuleaza cupoane aferente mai multor curse).

Punctajul dintre vanzarea unui bilet de avion si utilizarea cupoanelor aferente acelu bilet de avion se realizeaza in cadrul sistemului RAPID totodata **XXX** procedand la inregistrarea in contul **704 –"Venituri din servicii prestate"**

a contravalorii biletului, iar pentru rutele interne, simultan, inregistrarea TVA colectata aferenta.

**Veniturile realizate din transportul intern si international de persoane sunt date de contravaloarea biletelor de calatorie vandute si utilizate de pasageri** urmare prestarii serviciului efectiv, **respectiv la imperecherea informatiilor dinspre vanzare cu cele dinspre zbor.**

Astfel, se retine ca **XXX** a inregistrat in evidenta contabila si fiscala TVA colectata aferenta veniturile obtinute din serviciile de transport aerian intern de persoane, **numai la momentul prestarii efective a serviciului** si nu la data la care clientul final achizitioneaza biletul de zbor (in cazul vanzarii de bilete prin agentii proprii) sau respectiv, la data decontarii prin intermediul IATA cu agentii de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de turism pe baza rapoartelor centralizatoare emise de Sistemul de decontare IATA (in cazul vanzarii de bilete prin agentii de turism membre IATA).

De asemenea, se retine ca **XXX** nu a evidentiat - nici la data emiterii facturii/decontului de vanzare, nici ulterior, la data inregistrarii veniturilor - TVA aferenta biletelor vandute prin canalele de vanzare mentionate anterior, **neutilizate integral sau utilizate partial si nerestituite sau restituite partial**, inregistrate ca venituri din penalitati, inregistrările in venituri facandu-se cu valoarea tarifului de vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA aferenta.

Astfel, se retine ca in situatia in care **XXX** S.A. vinde bilete de avion aferente rutelor interne prin intermediul agentilor proprii, exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxa, respectiv prestarii propriu-zise a serviciului de transport, si anume la data la care se incaseaza contravaloarea biletelor potrivit prevederilor art.134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/20003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la 31.12.2006, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din acelasi act normativ in vigoare incepand cu data de 01.01.2007.

In situatia in care **XXX** S.A. vinde bilete de avion aferente rutelor interne prin intermediul agentilor membre IATA, exigibilitatea TVA intervine la data decontarii biletelor prin sistemul IATA pe baza rapoartelor centralizatoare emise de sistemul de decontare IATA intrucat, sumele decontate pe baza respectivelor rapoarte centralizatoare reprezinta

- fie avansuri incasate de compania aeriana pentru serviciile de transport aerian intern care urmeaza a fi prestate ulterior perioadei de raportare, caz in care exigibilitatea TVA intervine anterior faptului generator de taxa, respectiv prestarii propriu-zise a serviciului de transport, potrivit prevederilor art.134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/20003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la 31.12.2006, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din acelasi act normativ in vigoare incepand cu data de 01.01.2007

- fie, dupa caz, contravaloarea unor servicii de transport aerian intern care au fost deja prestate in perioada de raportare, caz in care exigibilitatea TVA intervine potrivit regulii generale la data faptului generator de taxa, conform art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la 31.12.2006, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.(1) din acelasi act normativ in vigoare incepand cu data de 01.01.2007.

Se retine ca in acelasi sens s-a pronuntat pentru cazul in speta si Directia de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr. **XXX / XXX**.2011 transmisa Directiei Generale **XXX**, anexata in copie la dosarul cauzei.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea pe perioada verificata a bazei de impozitare a TVA prin reconsiderarea momentului in care intervine exigibilitatea TVA pentru vanzarile de bilete de avion aferente rutelor interne in conditiile in care **XXX S.A.** a inregistrat in evidenta contabila si fiscala, numai pentru biletele utilizate, a TVA colectata aferenta veniturilor obtinute din serviciile prestate (transport aerian intern de persoane) in momentul prestarii efective a serviciului si nu la data emiterii facturilor/deconturilor de vanzare sau la data incasarii anticipate a contravalorii biletelor si nu a inregistrarea TVA aferenta biletelor **vandute, neutilizate si nerestituite integral sau restituite partial** - inregistrate ulterior ca venituri din penalitati - nici la data emiterii facturilor/deconturilor de vanzare nici la data inregistrarii veniturilor (inregistrările in venituri s-au facut cu valoarea tarifului de vanzare, respectiv pretul documentului de transport si TVA aferenta).

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala la majorarea bazei impozabile privind TVA colectata suplimentar in functie de momentul exigibilitatii acesteia potrivit prevederilor legale citate mai sus au avute in vedere si situatiile in care documentul de transport nu este utilizat prin zbor si societatea fie restituie partial valoarea tarifului incasat, diferenta considerand-o penalizare, fie considera penalizare valoarea integrala a tarifului (atat pentru documentele care potrivit conditiilor tarifare nu permit restituirea, cat si pentru documentele care desi permit restituirea partiala sau integrala conform conditiilor tarifare aplicabile, aceasta nu a fost solicitata de client in termenul prevazut de bilet).

Se retine ca, pentru fiecare canal de vanzare organele de inspectie fiscala au analizat informatiile referitoare la vanzarea de documente de transport pasageri curse regulate pe parcurs intern din urmatoarele surse de date:

- Situatiile vanzarilor conform deconturi pentru anul 2005 pusa la dispozitia echipei de inspectie fiscala de catre reprezentantii **XXX** (agentii proprii **XXX**, BSP-uri internationale, GSA-uri, OAL-uri);

- Situatia vanzarilor conform fisiere de date RET (SITA) pentru perioada 2006 – iulie 2009 (agentii proprii **XXX**, GSA-uri);
- Situatia vanzarilor conform fisiere de date HOT pentru perioada 2006 – iulie 2009 (agentii BSP internationali);
- Deconturile bilunare de vanzari emise de IATA Romania pentru perioada 2005 – iulie 2009 (agenti BSP Romania), atat pentru decontarea in lei cat si pentru decontarea in euro;
- Bazele de date extrase din RAPID continand informatii despre documentele de transport pasageri pe parcurs intern vandute in perioada 2006 – iulie 2009, baze de date puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala de reprezentantii **XXX** prin adresele nr. **XXX** si nr. **XXX** din 24.05.2012.

Contestatarul sustine ca, din contractul de transport aerian - biletul de calatorie - rezulta existenta clauzelor de penalizare pe baza conditiilor tarifare ce genereaza venituri din penalizari in exces prestatiei realizate din acel contract, si pe cale de consecinta, nu constituie baza de impozitare, conform art.137 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala stabilind o baza de impozitare la valoarea totala a documentelor vandute, netinand cont de faptul ca nu toata aceasta valoare reprezinta pretatie efectuata, respectiv servicii de transport aerian efectuate, si ca din punct de vedere contractual, parte din aceasta valoare ce excede prestatiei, in perioada de executie reprezinta **penalizari contractuale** si baza de impozitare trebuie ajustata cu aceste documente, aceasta fiind supraevaluata doar ca documente vandute si ca potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea 571/2003, o factura emisa pentru valoarea integrala a contractului de transport aerian poate fi acceptata la deducere cu conditia ca beneficiarul sa probeze utilizarea totala a serviciului contractat, mai exact sa prezinte taloanele de imbarcare emise de transportator la fiecare utilizare de cupon de zbor. Daca factura emisa este sustinuta partial de documentul de imbarcare, respectiv a fost utilizat doar un cupon de zbor, reprezinta o incalcare a contractului de catre beneficiar, urmata de imposibilitatea dovedirii utilizarii serviciului de transport aerian, ca urmare a lipsei talonului de imbarcare, si contractual se penalizeaza beneficiarul.

Aceste sustineri ale Companiei nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat potrivit prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt cuprinse in baza de impozitare *„penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate”*, iar *per a contrario* retinerile pariale sau totale din tariful negociat constituie baza de impozitare din punct de vedere al TVA.

Prin urmare se retine ca in mod eronat aceste venituri reprezentand



contravaloarea biletelor vandute prin canalele de vanzare mentionate neutilizate si nerestituite integral sau restituite partial, inregistrate de **XXX** S.A. prin creditarea contului 758 "Alte venituri din exploatare" la valoarea tarifului de vanzare, respectiv **pretul documentului de transport si TVA colectata aferenta**, prin debitarea contului 419 "Clienti creditor – bilete" au fost considerate de companie drept penalitati ce nu intra in baza de impozitare a TVA.

Referitor la sustinerea contestatarei ca suma de **XXX** lei mentionata prin raportul de inspectie fiscala ca TVA colectata de Companie pentru perioada 2005-iulie 2007 este eronata si ca aceasta este de **XXX** lei, conform deconturilor depuse la ANAF, se retine ca suma de **XXX** lei reprezinta TVA colectata aferenta activitatii de transport aerian intern de persoane in perioada ianuarie 2005 – iulie 2009, suma inregistrata in evidenta contabila a **XXX** S.A., stabilita de echipa de inspectie fiscala urmare analizei fisei contului 4427 „TVA colectata” si confirmata de **XXX** S.A. prin adresa nr. **XXX** /21.06.2012 anexata in copie la dosarul cauzei iar suma de **XXX** lei reprezinta TVA aferenta documentelor de transport pasageri pe sector intern emise prin canalele de vanzare utilizate de **XXX** S.A. constatata de organele de inspectie fiscala in perioada ianuarie 2005 – iulie 2009;

Referitor la documentele de transport pasageri pe sector intern emise de **XXX** S.A. documente emise cu codul 281 pentru servicii de transport aerian prestate de o alta companie aeriana se retine ca acestea se supun regulilor de decontare interline instituite de IATA, **XXX** S.A. inregistrandu-se cu cheltuieli in baza facturilor emise de compania care opereaza zborul.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pe perioada verificata si situatia de fapt constatata se retine ca organele de inspectiei fiscala au procedat corect la majorarea pe perioada verificata a bazei de impozitare a TVA cu suma de **XXX** lei, cu TVA aferent in suma de **XXX** lei.

Prin urmare in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

*« Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **XXX** lei stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata.

**Cu privire la dobanzile/majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de XXX lei aferente taxei pe valoarea adaugata contestata de societate, se retine ca acestea au fost stabilite ca obligatii fiscale de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. XXX /02.07.2012 si reprezinta accesorii in raport de debitul contestat in suma de XXX lei.**

Prin urmare potrivit principiului "accesoriul urmeaza principalul", avand in vedere cele retinute la cap.III pct.1 si pct.2 din prezenta decizie se va respinge contestatia XXX S.A. ca neintemeiata pentru accesorii in suma de XXX lei aferente debitelor in suma de XXX lei si XXX lei reprezentand TVA pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia Companiei si se va admite contestatia pentru accesorii in suma de XXX lei aferente TVA in suma de XXX lei pentru care urmeaza a se admite contestatia.

**C. Referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2005 reprezentand TVA, invocata de XXX SA, se retin urmatoarele:**

**In fapt,** inspectia fiscala partiala s-a efectuat ca urmare a solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare cu control ulterior aferente lunilor septembrie 2006 si iulie 2009, in suma de XXX lei si respectiv XXX lei.

**In drept,** cu privire la prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale sunt aplicabile prevederile art.91, art.92 si art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

**"ART. 91**

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

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

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

*(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

*(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.*

**ART. 92\***

**Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

**(1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se înterup:**

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

**c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.**

(2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Potrivit art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

„ART. 23

### **Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

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

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

Astfel, baza de impunere care generează obligații fiscale aferente anului 2006 a luat naștere în anul 2005, an în care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată.

La art.149 alin.(1) – (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 149

### **Regularizarea și rambursarea taxei**

(1) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute de prezentul articol prin decontul de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată

*reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.*

*(3) Se determină taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, în perioada fiscală de raportare, prin adăugarea la taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată de plată al perioadei fiscale anterioare.*

*(4) Prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei pe valoarea adăugată de plată sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată. Dacă taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, rezultă un sold de taxă pe valoarea adăugată de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, în perioada fiscală de raportare.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca **XXX** S.A. a solicitat la rambursare suma de **XXX** lei prin decontul de TVA cu termen de depunere la 25.10.2006 suma ce reprezinta in fapt soldul sumei negative a taxei aferenta perioadei fiscale de raportare la 30 septembrie 2006, constituit ca urmare a cumulului pentru perioada ianuarie 2005 – septembrie 2006 a influentelor diferentelor intre **suma negativa a taxei cumulata** determinata in perioada ianuarie 2005 – septembrie 2006 conform prevederilor art.149 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mai mare, si **taxa de plata cumulata** determinata in perioada ianuarie 2005 – septembrie 2006 conform prevederilor art.149 alin.(3) din acelasi act normativ, mai mica.

Prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de taxa din perioada fiscală de raportare, septembrie 2006, decontul de taxa mentionat s-a constituit ca si cerere de rambursare pentru suma de **XXX** lei reprezentand suma negativa a TVA aferenta unei baze impozabile constituita in perioada ianuarie 2005 – septembrie 2006 (TVA aferenta achizitiilor efectuate in perioada mentionata, mai mare decat TVA colectata pentru operatiuni taxabile efectuate in aceeasi perioada), optiunea fiind prevazuta in cadrul art.149 alin.(5) din Legea nr.571/2003:

*„ (5) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei*

*fiscale următoare. Dacă o persoană impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu se reportează în perioada fiscală următoare. “*

Se retine ca cererea de rambursare a fost solutionata sub rezerva verificarii ulterioare.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, motivatia contestatoarei potrivit careia orice creanta fiscala pentru anul 2005 stabilita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. **XXX** /02.07.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **XXX** /02.07.2012 indeplineste conditiile de prescriptie este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor 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 **XXX SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. **XXX** /02.07.2012 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale **XXX** , pentru suma de **XXX lei**, reprezentând:

- **XXX lei - taxa pe valoarea adaugata**
- **XXX lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.**

**2.** Admiterea contestației formulată de **XXX SA** si anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. **XXX** /02.07.2012 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale **XXX**, pentru suma de **XXX lei**, reprezentând:

- **XXX lei - taxa pe valoarea adaugata**
- **XXX lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**

**XXX**