

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2005**

*privind solutionarea contestatiei formulata de*  
**S.C. X S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

precum si reducerea pierderii fiscale dispusa de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite.

De asemenea, **S.C. X S.A.** solicita si **suspendarea executarii obligatiilor** stabilite prin decizia de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, asa cum rezulta din data comunicarii deciziei de impunere, potrivit confirmarii de primire care poarta stampila Oficiului postal Sovata si data depunerii contestatiei conform stampilei Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza in ceea ce priveste suspendarea executarii actului atacat ca executarea dispozitiilor cuprinse in decizia de impunere ar determina perturbarea grava a activitatii societatii intrucat sezonul de vara 2005 a fost un sezon slab, influentat de conditiile meteorologice nefavorabile iar in perioada de extrasezon se diminueaza numarul clientilor, deci scad veniturile pe de o parte si pe de alta parte cresc cheltuielile cu utilitatile datorita intrarii in sezonul rece. Neindeplinirea obligatiilor contractuale asumate, pe langa faptul ca ar conduce la nerealizarea veniturilor scontate, ar obliga societatea si la plata unor dobanzi si penalitati.

In prezent, **S.C. X S.A.** are un numar de 285 salariatii, fiind cel mai mare angajator pe plan local or lipsa lichiditatii curente atrage dificultati in achitarea drepturilor salariale si a contributiilor sociale cu impact social major la nivel local. Lipsa de lichiditati poate atrage, de asemenea, imposibilitatea indeplinirii obligatiilor contractuale ale societatii fata de partenerii sai.

In sprijinul celor de mai sus, trebuie avut in vedere faptul ca sumele stabilite prin decizia de impunere se datoreaza unui mod de interpretare a legislatiei specifice in ceea ce priveste serviciile de tratament efectuate de operatorii de turism balnear, intregul efort investitional si operational al societatii avand ca finalitate deservirea cetatenilor prin tratarea unor afectiuni medicale.

Totodata, demersul privind suspendarea executarii silita este intemeiat si ca urmare a noilor modificari legislative in materie de executare silita, introduse prin Legea nr. 210/2005 de modificare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, care elimina posibilitatea cenzurarii de catre instanta judecatoreasca, prin intermediul ordonantei prezidentiale, a actelor de executare silita emise in baza titlului executoriu.

Fata de aceste argumente, avand in vedere dispozitiile art. 184 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, **S.C. X S.A.** indica Hotelul ca bun liber de orice sarcini, asupra caruia se pot institui masuri asiguratorii.

In ceea ce priveste masura de reducere a pierderii fiscale cu valoarea contractului de consultanta incheiat cu S.C. F S.R.L., **S.C. X S.A.** a reconstruit Hotelul si Baza de tratament, investitiile aferente acestor lucrari. Referitor la executarea acestor investitii, **S.C. X S.A.** a fost consiliata de S.C. F S.R.L., scop in care a fost incheiat un contract pentru asistenta si consultanta economica si de management.

Prin raportul de inspectie fiscala, in mod eronat s-a mentionat ca valoarea facturilor emise de prestator a fost inregistrata la cheltuieli deductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat

nejustificata activitatea de consultanta disponand reducerea pierderii fiscale.

In realitate, **S.C. X S.A.** a calificat in mod legal si corect cheltuielile aferente contractului de consultanta ca fiind cheltuieli de investitii inregistrandu-le in contabilitate ca investitii in curs, acestea regasindu-se, din momentul punerii in functiune, in cheltuielile cu amortizarea obiectivului de investitii si, prin urmare, a dedus taxa pe valoarea adaugata calculata la aceste cheltuieli.

Prin urmare, acestea nu pot fi incluse in categoria cheltuielilor nedeductibile intrucat contractul de consultanta este incheiat in forma scrisa, prestarea activitatii de consultanta este probata cu planul de consultare si procese verbale intocmite lunar, facturile emise de S.C. F S.R.L. catre **S.C. X S.A.** au fost inregistrate in evidenta contabila a acestuia si incasate in totalitate, conform constatarilor facute de Directia generala a finantelor publice. S.C. F S.R.L. a colectat si varsat taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi.

Faptul ca nu au fost inregistrate in contabilitatea S.C. F S.R.L. ordine de deplasare nu semnifica ca persoanele imputernicite nu s-au deplasat pe santier ci doar ca acestea nu au inregistrat cheltuieli de deplasare, ceea ce nu este imputabil **S.C. X S.A.**

Oportunitatea incheierii acestui contract este determinat de faptul ca **S.C. X S.A.** este o societate care nu are experienta in efectuarea unor investitii de o asemenea anvergura, motiv pentru care puteau fi incluse cheltuieli ce nu erau necesare bunei functionari a obiectivului. Concluzia organelor de inspectie fiscala ca nu s-au redus substantial cheltuielile materiale este pur subiectiva fara a fi sustinuta de probe.

Pe cale de consecinta, nu sunt incidente si reglementarile in materie stipulate la art. 9 alin. (7) lit. s din Legea nr. 414/2002, aceste cheltuieli fac parte din categoria celor deductibile pentru care se deduce si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

In ceea ce priveste reducerea pierderii fiscale cu sumele achitate Primariei pentru perioada 2003 - 2004, aceste cheltuieli sunt deductibile in baza conventiei incheiate intre **S.C. X S.A.** si Primaria precum si in baza adresei primita de la Primaria cu explicatiile privind modul de cheltuire a sumelor virate in anii 2003 si 2004.

Incheierea acestei conventii a fost determinata de faptul ca, desi **S.C. X S.A.** este proprietara strandului, perimetrul lacurilor si aleile aferente apartin domeniului public.

In anul 2002, au fost incepute lucrarile de investitii la Hotelul si baza de tratament, societatea, prin destinatia lucrarilor si avand in vedere legislatia in vigoare la acea data, preconiza ca in cadrul acestora

sa se desfasoare numai activitati generatoare de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece **S.C. X S.A.** a desfasurat atat operatiuni impozabile cat si operatiuni scutite, referitor la investitii a fost deschis un jurnal distinct pentru care s-a solicitat si obtinut pro rata speciala in sensul deductiei integrale a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Referitor la punerea in functiune a activelor, respectiv Hotelul a fost repus in functiune la data de 26.06.2003 iar baza de tratament la data de 21.07.2003, in acest moment a fost organizata si contabilitatea de gestiune a societatii unde cele doua apar ca centre de profit distincte.

La reinceperea activitatii, in cele doua centre de profit lucrarile de constructii au fost finalizate, **S.C. X S.A.** in ultimele trei luni ale anului 2003 achizitionand doar bunuri de natura mijloacelor fixe.

De la data punerii in functiune a activelor modernizate si pana la 01.01.2004 intreaga activitate din Hotelul si Baza de tratament era generatoare de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

La Hotel, din 26.06.2003 pana in prezent, s-au prestat servicii de cazare si masa pentru care societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta. In hotel nu au beneficiat de servicii de cazare si masa persoane care detineau un bilet de tratament in care sa fie incluse cumulat serviciile de cazare, masa si tratament.

Prin urmare, pentru investitiile realizate la obiectivul "Hotel", **S.C. X S.A.** a beneficiat in mod corect de dreptul de deductie integrala a taxei pe valoarea adaugata si nu are obligativitatea recalcularii nici dupa un an de la terminarea investitiei, adica la data de 31.12.2004.

La baza de tratament, **S.C. X S.A.** a prestat servicii de wellness, fitness si tratamente medicale.

In perioada 07.2003 - 12.2003 pentru aceste servicii, **S.C. X S.A.** a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta deoarece potrivit art. 9 din Legea nr. 345/2002 serviciile de tratament medicale erau scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca erau cuprinse in contravaloarea biletelor de tratament.

Incepand cu data de 01.01.2004, **S.C. X S.A.** a prestat la baza de tratament servicii de wellness, fitness si tratamente medicale. Pentru primele doua tipuri de servicii societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta insa pentru serviciile de tratament nu intrucat acestea au devenit scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deductie.

Prin urmare, ca efect al modificarilor legislative, activitatea din baza de tratament sub aspectul taxei pe valoarea adaugata a devenit generatoare atat de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata cat si de venituri scutite.

Astfel, pro rata definitiva se aplica numai asupra investitiilor efectuate la baza de tratament.

In drept, **S.C. X S.A.** isi intemeiaza contestatia in baza prevederilor art. 22, art. 61 din Legea nr. 345/2002, art. 141, art. 147 din Legea nr. 571/2003 si pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de tratament, in perioada 2002 - 2003 pentru contravaloarea serviciilor de tratament efectuate la baza de tratament, **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale fara a aplica cota de taxa pe valoarea adaugata de 19%, considerand ca sunt incidente prevederile art. 9 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002 intrucat:

- serviciile de tratament au fost prestate de **S.C. X S.A.** exclusiv pentru a fi cumulate cu serviciile de cazare si masa asigurate de alte societati contractate cu Casa Nationala de Pensii si Alte Drepturi de Asigurari Sociale;

- atat **S.C. X S.A.** cat si celelalte societati sunt persoane impozabile autorizate sa desfasoare activitati in statiuni balneoclimaterice;

- textul de lege nu limiteaza sfera de aplicare numai la serviciile prestate cumulat de o singura persoana impozabila;

- contravaloarea serviciilor cumulate de masa, cazare si tratament a fost decontata de catre cele trei societati pe baza de bilete de tratament emise de Casa Nationala de Pensii si Alte Drepturi de Asigurari Sociale.

In ceea ce priveste deducerea in luna mai 2005 a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii care nu pot fi justificate respectiv a cheltuielilor de consultanta si asistenta facturate de S.C. F S.R.L., avand in vedere circumstantele mentionate la capitolul referitor la impozitul pe profit, datorita faptului ca valoarea acestui contract de consultanta a fost trecuta la investitii si ca aceste investitii au majorat valoarea Hotelului, in mod legal si corect, **S.C. X S.A.** a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de prestator. In drept, contestatia se intemeiaza pe prevederile art. 22 si art. 24 din Legea nr. 345/2002.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat la data de 16.08.2005 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal, s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, s-a solicitat efectuarea unui control incrucisat la S.C. F S.R.L. , privind realitatea si legalitatea operatiunilor inscrise intr-un numar de 4 facturi fiscale emise

de aceasta catre **S.C. X S.A.**, reprezentand contravaloarea lucrarilor de asistenta, consultanta economica si de management referitoare la lucrarile de modernizare la Complex hotelier.

In urma verificarii, Directia generala a finantelor publice a comunicat faptul ca facturile in cauza au fost inregistrate in evidenta contabila si incasate in totalitate de S.C. F S.R.L. In contabilitatea firmei nu exista inregistrate documente cu cheltuieli de deplasare in perioada 01.10.2002 - 31.05.2003 si nici alte documente care sa justifice efectuarea prestatiilor.

Astfel, in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca in perioada 2002 - 2003, prestatorul nu a intocmit procese verbale de consultanta pe luna aprilie 2003, concluziile inscrise in procesele verbale mentionate nu justifica efectuarea prestatiei de consultanta intrucat **S.C. X S.A.** nu si-a "redus substantial cheltuielile materiale" asa cum prevede contractul.

De asemenea, planul de consultanta aferent perioadei octombrie 2002 - mai 2003 este inregistrat la beneficiar abia in luna mai 2003, desi orice plan de activitate se intocmeste anterior desfasurarii activitatii, fiind vorba, in fapt, de o planificare a acesteia. **S.C. X S.A.** are contracte pentru executarea lucrarilor de investitii cu patru firme de constructii, care au justificat cheltuielile materiale cu proiecte si situatii de lucrari decontate integral, fara a fi necesar a se renunta la unele cheltuieli consemnate in procesele verbale de consultanta a S.C. F S.R.L.

Totodata, s-a constatat ca prestarile de servicii, respectiv de consultanta au fost facturate in luna mai 2003, desi au fost consemnate prin procese verbale ce au cuprins perioada octombrie - decembrie 2002.

Astfel, **S.C. X S.A.** a incalcat prevederile art. 9 alin. (7) lit. s din Legea nr. 414/2002 motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale cu aceste cheltuieli.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au dispus si masura de diminuare a pierderii fiscale cu sumele virate in perioada 2003 - 2004 catre Primaria pe baza conventiei pentru reabilitarea si amenajarea perimetrului Lacurilor intrucat **S.C. X S.A.** nu a putut justifica cu documente efectuarea acestor lucrari.

In perioada 2002 si 2003, **S.C. X S.A.** a efectuat investitii in scopul reconstruirii generale a Complexului (hotel, restaurant si baza de tratament), pentru care si-a exercitat dreptul de deducere integral in conformitate cu prevederile legale.

Urmare verificarii, s-a constatat ca societatea a utilizat investitia efectuata pentru operatiuni cu drept de deducere cat si fara

drept de deducere, situatie in care sunt aplicabile prevederile pct. 61 alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Astfel, **S.C. X S.A.** avea obligatia de a efectua recalcularea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial pe baza de pro rata definitiva la 31.12.2004 in conformitate cu prevederile art. 10 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si a pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Avand in vedere cele constatate, in timpul controlului s-a procedat la determinarea pro ratei definitive la 31.12.2004, respectiv de 79.33% si stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata de plata, precum si a dobanzilor aferente si penalitatilor de intarziere aferente.

Din verificarea efectuata asupra documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale catre S.C. H S.R.L., S.C. A S.R.L. si S.C. I S.R.L. fara a aplica cota de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra contravalorii tratamentelor efectuate la baza de tratament a **S.C. X S.A.**

Intrucat potrivit art. 6 din Ordonanat de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 9 din Legea nr. 345/2002, aceste servicii sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca sunt prestate cumulat serviciile de cazare, masa si tratament de catre aceeasi persoana impozabila, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Constatarile cuprinse la capitolul impozit pe profit referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu asistenta si consultanta, respectiv facturile emise de catre S.C. F S.R.L. au influenta fiscala si asupra taxei pe valoarea adaugata deductibila.

Astfel, **S.C. X S.A.** a dedus taxa pe valoarea adaugata incalcand prevederile art. 15 lit. h din Legea nr. 345/2002 si art. 68 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002. Pentru neplata taxei pe valoarea adaugata au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala, se retine:

**1. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, se retin urmatoarele:**

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestata, s-a constatat diminuarea pierderii fiscale reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

Societatea contesta masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli aferente contractului de consultanta incheiat cu S.C. F S.R.L. si cu suma reprezentand cheltuieli cu sumele achitate Primariei.

Se retine faptul ca prin decizia de impunere, care constituie titlu de creanta s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 142, volumul 2, prin care, in baza art. 102 alin. (9) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si pct. 102.7 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 s-a dispus in sarcina **S.C. X S.A.** inregistrarea in evidentele contabile a reducerii pierderii fiscale pentru anul 2003 si pentru anul 2004, contestate de societate.

Impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, **S.C. X S.A.** a formulat contestatie inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, prin care, la Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, precizeaza:

*"1. Formularul "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**"*

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus se retine ca Dispozitia de masuri nu vizeaza sumele datorate de contribuabili bugetului de stat, astfel ca solutionarea contestatiei nu intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, potrivit art. 178 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care prevede ca: **"Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."**



Prin urmare, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu poate proceda la solutionarea acesteia, competenta apartinand Directiei generale a finantelor publice.

**2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A. avea obligatia sa regularizeze taxa pe valoarea adaugata dedusa integral aferenta investitiilor efectuate in conditiile in care realizeaza atat operatiuni ce dau drept de deducere cat si operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.**

In fapt, in perioada 2002 - 2003, **S.C. X S.A.** a efectuat investitii in scopul reconstruirii generale a Complexului, respectiv hotel, restaurant si baza de tratament, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza pro ratei speciale aprobata de Directia generala a finantelor publice, Administratia finantelor publice.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea contestatoare a utilizat investitia efectuata atat pentru operatiuni ce dau drept de deducere cat si pentru operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, motiv pentru care procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial pe baza de pro rata definitiva la 31.12.2004.

In drept, art. 23 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizeaza:

**"Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operatiuni ce dau drept de deducere, cât si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere."**

Art. 61 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

**"Persoanele impozabile care efectuează atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:**

**a) achizițiile de bunuri si/sau de servicii destinate realizării de operatiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmeste separat pentru aceste operatiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operatiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă. Nu pot fi înregistrate în acest jurnal achizițiile de bunuri si/sau de servicii pentru care la data achiziției nu se cunoaște destinația certă pentru operatiuni cu drept de deducere. Acestea vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări aferent achizițiilor de bunuri si/sau de servicii destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, prevăzut la lit. c). Dacă ulterior aceste bunuri/servicii au fost utilizate exclusiv pentru operatiuni care dau drept de deducere, se vor efectua regularizări pentru ca taxa aferentă să fie dedusă integral;**

**b) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri si/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operatiuni nu va fi dedusă. Aceste operatiuni se vor evidenta într-un jurnal pentru cumpărări separat;**

**c) achizițiile de bunuri si/sau de servicii destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operatiuni se evidenziază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operatiuni se deduce pe bază de pro rata."**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organizarea evidentei separate a gestiunilor de bunuri potrivit destinației stabilite conform art. 61 alin. (2) din norme este obligatorie.

Pentru anul 2002, pro rata se determină ca raport între veniturile obținute din operatiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operatiuni care nu dau drept de deducere, subvenții, alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum și orice alte venituri din care era finanțată activitatea.

Pentru anul 2003, pro rata s-a determinat ca raport între veniturile obținute din operatiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operatiuni care nu dau drept de deducere, subvențiile direct

legate de pretul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii, subventii si/sau alocatii de la bugetul de stat sau bugetele locale, altele decat cele direct legate de pretul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii.

Potrivit art. 61 alin. (6) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată "Pro rata definitivă se determină în luna decembrie în functie de realizările efective din cursul anului, conform formulei de calcul prevăzute la alin. (4), si se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată, întocmit pentru luna decembrie. Regularizarea deducerilor operate după pro rata provizorie se realizează pe baza pro rata definitivă, astfel:

***I. În anul 2002:***

***a) pentru lunile ianuarie - mai 2002*** pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse în această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. b);

***b) pentru lunile iunie - noiembrie 2002*** pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. a) si se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât si celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă.

***II. După 31 decembrie 2002***, pentru lunile ianuarie - noiembrie ale fiecărui an fiscal se aplică pro rata definitivă asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma dedusă pe baza pro rata provizorie se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât si celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă." iar la alin. (9) se prevede: "Persoanele impozabile care au aplicat până la data de 31 mai 2002 criterii specifice de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aprobate de organele fiscale teritoriale, vor continua aplicarea acestora si a pro rata lunară determinată potrivit alin. (4), până la sfârșitul anului 2002."

Pentru anul 2003 nu se mai justifica aplicarea criteriilor specifice de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aprobate de organele fiscale in baza art. 20 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 in vigoare pana la data de 31.05.2002 inclusiv, intrucat

potrivit art. 61 din normele aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002 era obligatorie organizarea evidentei separate a gestiunilor de bunuri si determinarea taxei aferente achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii:

a) de operatiuni care dau drept de deducere si a investitiilor care erau destinate realizarii de astfel de operatiuni;

b) de operatiuni care nu dau drept de deducere si a investitiilor care erau destinate realizarii de astfel de operatiuni;

c) de operatiuni care dau drept de deducere, cat si celor care nu dau drept de deducere, precum si a investitiilor destinate realizarii acestor operatiuni.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si/sau serviciilor achizitionate inainte de punerea in functiune a unui obiectiv de investitii, dedusa potrivit prevederilor art. 61 alin. (2) din norme, se recalculeaza la sfarsitul anului calendaristic urmat celui de punere in functiune a investitiei, astfel:

a) dacã investitia este utilizatã exclusiv pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adãugatã dedusã initial se recalculeazã integral;

b) dacã investitia este utilizatã pentru operatiuni atãt cu drept de deducere, cãt si fãrã drept de deducere, taxa pe valoarea adãugatã dedusã initial se recalculeazã pe baza pro rata definitivã determinatã la sfãrsitul anului calendaristic urmãtor celui de punere în functiune a investitiei.

Pentru anul 2004 si in prezent, sunt aplicabile prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza:

"Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

(1) Orice persoanã impozabilã, înregistratã ca plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã, care realizeazã sau urmeazã sã realizeze atãt operatiuni care dau drept de deducere, cãt si operatiuni care nu dau drept de deducere, este denumitã în continuare plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adãugatã aferente bunurilor si serviciilor achizitionate de orice plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã cu regim mixt se determinã conform prezentului articol.

(3) Achizitiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizãrii de operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investitii destinate realizãrii de astfel de operatiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpãrãri, care se întocmeste separat pentru aceste operatiuni, si taxa pe valoarea adãugatã aferentã acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.

(5) Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evaluează într-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, **este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme.**

(6) În cursul unui an fiscal este permisă rectificarea taxei deduse aferente achizițiilor de bunuri/servicii care se constată că ulterior au fost utilizate pentru altă destinație decât cea prevăzută la data achiziției. Rectificările se evaluează pe rândurile de regularizare din decontul de taxă pe valoarea adăugată.

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul pro-rata, la numitor se adaugă alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare, dacă acestea sunt accesorii activității principale.[...]"

Pct. 50 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

"Taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru un obiectiv de investiții, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, se ajustează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:

a) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se anulează integral. În cazul bunurilor imobile închiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabilă aplică regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectivă se efectuează conform prevederilor pct. 42 alin. (7);

b) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe bază de pro-rata definitivă determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției."

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că **S.C. X S.A.**, în perioada verificată, a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere, respectiv cazare, masă, wellness, fitness cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv tratament precum și tratament, cazare, masă prestate cumulativ fără a ține jurnale de cumpărări separat, așa cum stipulează prevederile legale menționate mai sus.

Având în vedere cele de mai sus, taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru obiectivul de investiții Hotel și bază de tratament, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, respectiv până la data de 26.06.2003 și data de 21.07.2003 conform proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, anexate în copie la dosarul cauzei la paginile 53 - 56 volumul 1, trebuia ajustată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, respectiv la sfârșitul anului 2004. În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia Hotelul și bază de tratament sunt două centre de profit distincte astfel că pro rata ar fi trebuit aplicată separat, respectiv numai asupra investițiilor aferente bazei de tratament întrucât serviciile de tratamente medicale au devenit scutite de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.2004, astfel că numai la bază de tratament au fost realizate atât operațiuni cu drept de deducere cât și operațiuni fără drept de deducere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că este vorba despre un singur mijloc fix, respectiv "Hotel și bază de tratament" fapt care rezultă și din contractul de antepriză, existent în copie la dosarul cauzei la paginile 57 - 64 volumul 1, al cărui obiect îl constituie "reconstrucție Hotel și bază de tratament".

Astfel, obiectivul de investiții se referă atât la Hotelul cât și la bază de tratament, imobile amplasate pe aceeași locație, nedelimitate între ele, în condițiile în care din patrimoniul societății contestatoare mai

face parte si o alta baza de tratament, situata pe o alta locatie si care este evidentiata distinct in contabilitate.

Mai mult, chiar daca am considera "Hotel si baza de tratament" ca fiind doua obiective de investitii distincte, se retine ca **S.C. X S.A.** nu a organizat evidenta separata in sensul ca nu a tinut jurnale de cumparari separat pentru investitiile care erau destinate realizarii de operatiuni care dau drept de deducere precum si de cele care nu dau drept de deducere.

Se retine faptul ca societatea isi intemeiaza contestatia in ceea ce priveste neajustarea taxei pe valoarea adaugata numai din punct de vedere al regimului de impozitare al serviciilor de cazare, masa si tratament in sensul ca pe perioada verificata au intervenit modificari legislative, respectiv ca de la data de 01.01.2004 serviciile de tratament efectuate erau scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Nu pot fi retinute afirmatiile de mai sus, intrucat serviciile de tratament fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfasoare astfel de activitati sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, in perioada supusa verificarii serviciile de cazare, masa si tratament prestate cumulat de catre persoana impozabila autorizata si a caror contravaloare este decontata pe baza de bilete de tratament, au fost scutite de taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta activitate a fost efectuata de persoane impozabile autorizate care isi desfasoara activitatea in statiuni balneoclimaterice.

Desi, sustine ca dupa data punerii in functiune a investitiilor, respectiv iunie si iulie 2003, nu au fost prestate servicii de cazare, masa si tratament cumulat, contestatoarea nu prezinta documente in acest sens care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Mai mult, desi contestatoarea sustine ca tratamentul medical este scutit de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2004, acest argument este contrazis de faptul ca pentru cele 53 de facturi reprezentand contravaloarea serviciilor de tratament analizate la punctul 4 din prezenta decizie nu a calculat si evidenciat taxa pe valoarea adaugata in respectivele facturi considerand tratamentul scutit de taxa pe valoarea adaugata in perioada 2002 - 2003.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

**3. In ceea ce priveste suma reprezentand:  
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**

**-penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata serviciile de tratament facturate de S.C. X S.A. in conditiile in care serviciile de cazare si masa sunt prestate de alte persoane impozabile.**

In fapt, in perioada 2002 - 2003, **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale catre trei societati comerciale, respectiv S.C. A S.R.L., S.C.A. H si S.C. I aferente serviciilor de tratament efectuate la baza de tratament a societatii contestatoare, operatiuni pe care societatea le-a considerat scutite de taxa pe valoarea adaugata.

In urma inspectiei fiscale, s-a constatat ca **S.C. X S.A.** nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de tratament efectuate intrucat aceste operatiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca serviciile de cazare, masa si tratament sunt prestate cumulat de catre aceeaasi persoana impozabila autorizata si a caror contravaloare este decontata pe baza de bilete de tratament, in acest caz **S.C. X S.A.** efectuand numai servicii de tratament.

In drept, art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

"Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operatiuni:

A. Livrările de bunuri si prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în țară de:

a) unitățile sanitare, inclusiv veterinare, si de asistență socială: spitale, sanatorii, policlinici, dispensare, cabinete si laboratoare



medicale, centre de îngrijire si asistentă, centre de integrare pentru terapie ocupatională, centre-pilot pentru tineri cu handicap, cămine de bătrâni si de pensionari, case de copii, statii de salvare si altele, autorizate să desfășoare activități sanitare si de asistentă socială; unitățile autorizate să desfășoare activități sanitare si de asistentă socială în statiuni balneoclimaterice; **serviciile de cazare, masă si tratament prestate cumulativ de către contribuabilii autorizati care își desfășoară activitatea în statiuni balneoclimaterice si a căror contravaloare este decontată pe bază de bilete de tratament;**[....]"

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 9 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care stipuleaza:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare si de titularul dreptului de proprietate, respectiv: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete si laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală si de diagnostic, statii de salvare si alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, precum si cantinele organizate pe lângă aceste unități. **Sunt, de asemenea, scutite serviciile de cazare, masă si tratament prestate cumulativ de către persoane impozabile autorizate care își desfășoară activitatea în statiuni balneoclimaterice si a căror contravaloare este decontată pe bază de bilete de tratament, precum si serviciile funerare prestate de unitățile sanitare;**[...]"

Prin urmare, serviciile de tratament fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfășoare astfel de activitati sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca cele trei societati, respectiv S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C.I S.R.L. in calitate de prestatori au incheiate contracte de prestari servicii cu Casa Nationala de Pensii si alte drepturi de Asigurari Sociale in calitate de beneficiar, anexate in copie la dosarul cauzei la paginile 118 - 127 volumul 1.

Obiectul contractelor il constituie **"asigurarea de catre prestator si utilizarea de catre beneficiar a serviciilor de cazare, masa, tratament si a altor servicii [...]"**

La art. 2 din contract se prevede:

"(1) Documentele pe baza carora prestatorul asigura serviciile sunt biletele de tratament/odihna emise de Casa Nationala de Pensii si alte drepturi de Asigurari Sociale prin casele judetene de pensii, [...]."

De asemenea, din documentele existente la dosar, se retine ca **S.C. X S.A.** in calitate de prestator a incheiat conventia de colaborare cu S.C. A S.R.L. in calitate de beneficiar, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 115 - 117 volumul 1. Obiectul conventiei il constituie:

"Punctul A

Prestatorul asigura servicii de tratament la Baza de tratament pentru posesorii biletelor eliberate de CNPAS, care au masa si cazare asigurata la Hotel.

Punctul B

Prestatorul asigura servicii de tratament la Baza de tratament pentru pacientii individuali, care au masa si cazare asigurata la Hotel."

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca serviciile de cazare, masa si tratament au fost prestate cumulativ beneficiarului biletului de tratament de mai multe societati, respectiv societatea contestatoare a prestat serviciul de tratament iar serviciile de cazare si masa decontate pe baza de bilete de tratament au fost asigurate de una dintre societatile S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C. I S.R.L.

Prin urmare, **S.C. X S.A.** beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si la art. 9 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002 pentru serviciile de tratament facturate catre S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C. I S.R.L. care au asigurat cazarea si masa, fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfasoare astfel de activitati.

In acelasi sens s-a exprimat si directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, respectiv Directia generala legislatie impozite indirecte.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va admite contestatia formulata de **S.C. X S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

**5. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

- **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**

- **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata s-a admis contestatia formulata de societate conform

principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", se va admite contestatia formulata de **S.C. X S.A.** referitoare la acest capat de cerere.

**6. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de consultanta in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta realitatea prestarii acestor servicii.**

In fapt, la data de 26.09.2002 societatea contestatoare a incheiat cu S.C. X S.R.L. contractul de consultanta, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 29 - 30 volumul 1, al carui obiect il constituie "lucrari de asistenta si consultanta economica si de management referitor la Etapa 1 a lucrarilor de modernizare care urmeaza a fi executate la Complexul hotelier (hotel impreuna cu baza de tratament) [...]"

In baza acestui contract, societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale emise de S.C. F S.R.L., reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta economica si management, anexate in copie la dosarul cauzei la paginile 80 - 81 volumul 2.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta respectivelor facturi intrucat, desi s-a solicitat prezentarea de documente care sa justifice serviciile in cauza nu s-a putut verifica natura prestatiilor efectuate.

In drept, art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

**"Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:**

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

**(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:**

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca S.C. F S.R.L. a elaborat un plan de consultanta, pentru perioada 05.10.2002 - 15.05.2003, iar din analiza acestuia se retine ca este un plan cu caracter general, fara nici o referire concreta la modul in care se intervine asupra lucrarilor de modernizare a complexului hotelier. Acesta consta intr-un tabel in care apar inscrise date calendaristice si semnături, fara a contine, asa cum s-a precizat mai sus, informatii referitoare la realitatea, natura si necesitatea efectuării prestatiei.

Totodata, se retine ca planul de consultanta elaborat de catre S.C. F S.R.L. este inregistrat la beneficiar in luna mai 2003, or un plan de activitate se intocmeste anterior desfasurării activitatii, fiind in fapt, vorba de o planificare a acesteia.

De asemenea, din analiza proceselor verbale de consultanta intocmite de S.C. F S.R.L. , anexate la dosarul cauzei la paginile 36 - 42 volumul 1, se retine ca prin acestea se propune reducerea substantiala a cheltuielilor cu materialele, or societatea contestatoare detine contracte pentru executarea lucrarilor de investitii cu societati de constructii care au justificat cheltuielile materiale cu proiecte si situatii de lucrari decontate integral. Mai mult, se retine ca desi contractul de consultanta a fost incheiat in luna septembrie 2002, S.C. F S.R.L. factureaza contravaloarea serviciilor de consultanta incepand cu mai 2003.

Astfel, nici la data inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, **S.C. X S.A.** nu prezinta documente din care sa reiasa natura serviciilor prestate, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, analize, proiecte de caz realizate de consultant si nici documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate realizării de operatiuni taxabile.

Mai mult din verificarea incrucisata a S.C. F S.R.L. nici acesta nu a putut prezenta documente care sa justifice prestarea acestor servicii, asa cum rezulta din adresa Directiei controlului fiscal, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 91 volumul 2.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata.

**7. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

- **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**  
- **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,** stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**8.** In ceea ce priveste solicitarea societatii de suspendare a executarii titlului de creanta fiscala, se retine ca in conformitate cu art. 184 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.**

**(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului”.**

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei poate acorda suspendarea pana la solutionarea contestatiei, astfel incat avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca ramasa fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 9, art. 22, art. 23 din Legea nr. 345/2002, art. 61 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, art. 147 din Legea nr. 571/2003, art. 178 alin. (2), art. 184, 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se:

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;

- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, competenta de solutionare apartine Directiei generale a finantelor publice a judetului Mures.

4. Respingerea ca ramasa fara obiect a cererii de suspendare a executarii Deciziei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2005**

*privind solutionarea contestatiei formulata de*  
**S.C. X S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

precum si reducerea pierderii fiscale dispusa de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite.

De asemenea, **S.C. X S.A.** solicita si **suspendarea executarii obligatiilor** stabilite prin decizia de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, asa cum rezulta din data comunicarii deciziei de impunere, potrivit confirmarii de primire care poarta stampila Oficiului postal Sovata si data depunerii contestatiei conform stampilei Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza in ceea ce priveste suspendarea executarii actului atacat ca executarea dispozitiilor cuprinse in decizia de impunere ar determina perturbarea grava a activitatii societatii intrucat sezonul de vara 2005 a fost un sezon slab, influentat de conditiile meteorologice nefavorabile iar in perioada de extrasezon se diminueaza numarul clientilor, deci scad veniturile pe de o parte si pe de alta parte cresc cheltuielile cu utilitatile datorita intrarii in sezonul rece. Neindeplinirea obligatiilor contractuale asumate, pe langa faptul ca ar conduce la nerealizarea veniturilor scontate, ar obliga societatea si la plata unor dobanzi si penalitati.

In prezent, **S.C. X S.A.** are un numar de 285 salariatii, fiind cel mai mare angajator pe plan local or lipsa lichiditatii curente atrage dificultati in achitarea drepturilor salariale si a contributiilor sociale cu impact social major la nivel local. Lipsa de lichiditati poate atrage, de asemenea, imposibilitatea indeplinirii obligatiilor contractuale ale societatii fata de partenerii sai.

In sprijinul celor de mai sus, trebuie avut in vedere faptul ca sumele stabilite prin decizia de impunere se datoreaza unui mod de interpretare a legislatiei specifice in ceea ce priveste serviciile de tratament efectuate de operatorii de turism balnear, intregul efort investitional si operational al societatii avand ca finalitate deservirea cetatenilor prin tratarea unor afectiuni medicale.

Totodata, demersul privind suspendarea executarii silita este intemeiat si ca urmare a noilor modificari legislative in materie de executare silita, introduse prin Legea nr. 210/2005 de modificare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, care elimina posibilitatea cenzurarii de catre instanta judecatoreasca, prin intermediul ordonantei prezidentiale, a actelor de executare silita emise in baza titlului executoriu.

Fata de aceste argumente, avand in vedere dispozitiile art. 184 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, **S.C. X S.A.** indica Hotelul ca bun liber de orice sarcini, asupra caruia se pot institui masuri asiguratorii.

In ceea ce priveste masura de reducere a pierderii fiscale cu valoarea contractului de consultanta incheiat cu S.C. F S.R.L., **S.C. X S.A.** a reconstruit Hotelul si Baza de tratament, investitiile aferente acestor lucrari. Referitor la executarea acestor investitii, **S.C. X S.A.** a fost consiliata de S.C. F S.R.L., scop in care a fost incheiat un contract pentru asistenta si consultanta economica si de management.

Prin raportul de inspectie fiscala, in mod eronat s-a mentionat ca valoarea facturilor emise de prestator a fost inregistrata la cheltuieli deductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat



nejustificata activitatea de consultanta disponand reducerea pierderii fiscale.

In realitate, **S.C. X S.A.** a calificat in mod legal si corect cheltuielile aferente contractului de consultanta ca fiind cheltuieli de investitii inregistrandu-le in contabilitate ca investitii in curs, acestea regasindu-se, din momentul punerii in functiune, in cheltuielile cu amortizarea obiectivului de investitii si, prin urmare, a dedus taxa pe valoarea adaugata calculata la aceste cheltuieli.

Prin urmare, acestea nu pot fi incluse in categoria cheltuielilor nedeductibile intrucat contractul de consultanta este incheiat in forma scrisa, prestarea activitatii de consultanta este probata cu planul de consultare si procese verbale intocmite lunar, facturile emise de S.C. F S.R.L. catre **S.C. X S.A.** au fost inregistrate in evidenta contabila a acestuia si incasate in totalitate, conform constatarilor facute de Directia generala a finantelor publice. S.C. F S.R.L. a colectat si varsat taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi.

Faptul ca nu au fost inregistrate in contabilitatea S.C. F S.R.L. ordine de deplasare nu semnifica ca persoanele imputernicite nu s-au deplasat pe santier ci doar ca acestea nu au inregistrat cheltuieli de deplasare, ceea ce nu este imputabil **S.C. X S.A.**

Oportunitatea incheierii acestui contract este determinat de faptul ca **S.C. X S.A.** este o societate care nu are experienta in efectuarea unor investitii de o asemenea anvergura, motiv pentru care puteau fi incluse cheltuieli ce nu erau necesare bunei functionari a obiectivului. Concluzia organelor de inspectie fiscala ca nu s-au redus substantial cheltuielile materiale este pur subiectiva fara a fi sustinuta de probe.

Pe cale de consecinta, nu sunt incidente si reglementarile in materie stipulate la art. 9 alin. (7) lit. s din Legea nr. 414/2002, aceste cheltuieli fac parte din categoria celor deductibile pentru care se deduce si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

In ceea ce priveste reducerea pierderii fiscale cu sumele achitate Primariei pentru perioada 2003 - 2004, aceste cheltuieli sunt deductibile in baza conventiei incheiate intre **S.C. X S.A.** si Primaria precum si in baza adresei primite de la Primaria cu explicatiile privind modul de cheltuire a sumelor virate in anii 2003 si 2004.

Incheierea acestei conventii a fost determinata de faptul ca, desi **S.C. X S.A.** este proprietara strandului, perimetrul lacurilor si aleile aferente apartin domeniului public.

In anul 2002, au fost incepute lucrarile de investitii la Hotelul si baza de tratament, societatea, prin destinatia lucrarilor si avand in vedere legislatia in vigoare la acea data, preconiza ca in cadrul acestora

sa se desfasoare numai activitati generatoare de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece **S.C. X S.A.** a desfasurat atat operatiuni impozabile cat si operatiuni scutite, referitor la investitii a fost deschis un jurnal distinct pentru care s-a solicitat si obtinut pro rata speciala in sensul deductibilitatii integrale a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Referitor la punerea in functiune a activelor, respectiv Hotelul a fost repus in functiune la data de 26.06.2003 iar baza de tratament la data de 21.07.2003, in acest moment a fost organizata si contabilitatea de gestiune a societatii unde cele doua apar ca centre de profit distincte.

La reinceperea activitatii, in cele doua centre de profit lucrarile de constructii au fost finalizate, **S.C. X S.A.** in ultimele trei luni ale anului 2003 achizitionand doar bunuri de natura mijloacelor fixe.

De la data punerii in functiune a activelor modernizate si pana la 01.01.2004 intreaga activitate din Hotelul si Baza de tratament era generatoare de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

La Hotel, din 26.06.2003 pana in prezent, s-au prestat servicii de cazare si masa pentru care societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta. In hotel nu au beneficiat de servicii de cazare si masa persoane care detineau un bilet de tratament in care sa fie incluse cumulat serviciile de cazare, masa si tratament.

Prin urmare, pentru investitiile realizate la obiectivul "Hotel", **S.C. X S.A.** a beneficiat in mod corect de dreptul de deductibilitate integrala a taxei pe valoarea adaugata si nu are obligativitatea recalcularii nici dupa un an de la terminarea investitiei, adica la data de 31.12.2004.

La baza de tratament, **S.C. X S.A.** a prestat servicii de wellness, fitness si tratamente medicale.

In perioada 07.2003 - 12.2003 pentru aceste servicii, **S.C. X S.A.** a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta deoarece potrivit art. 9 din Legea nr. 345/2002 serviciile de tratament medicale erau scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca erau cuprinse in contravaloarea biletelor de tratament.

Incepand cu data de 01.01.2004, **S.C. X S.A.** a prestat la baza de tratament servicii de wellness, fitness si tratamente medicale. Pentru primele doua tipuri de servicii societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta insa pentru serviciile de tratament nu intrucat acestea au devenit scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deductibilitate.

Prin urmare, ca efect al modificarilor legislative, activitatea din baza de tratament sub aspectul taxei pe valoarea adaugata a devenit generatoare atat de venituri purtatoare de taxa pe valoarea adaugata cat si de venituri scutite.

Astfel, pro rata definitiva se aplica numai asupra investitiilor efectuate la baza de tratament.

In drept, **S.C. X S.A.** isi intemeiaza contestatia in baza prevederilor art. 22, art. 61 din Legea nr. 345/2002, art. 141, art. 147 din Legea nr. 571/2003 si pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de tratament, in perioada 2002 - 2003 pentru contravaloarea serviciilor de tratament efectuate la baza de tratament, **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale fara a aplica cota de taxa pe valoarea adaugata de 19%, considerand ca sunt incidente prevederile art. 9 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002 intrucat:

- serviciile de tratament au fost prestate de **S.C. X S.A.** exclusiv pentru a fi cumulate cu serviciile de cazare si masa asigurate de alte societati contractate cu Casa Nationala de Pensii si Alte Drepturi de Asigurari Sociale;

- atat **S.C. X S.A.** cat si celelalte societati sunt persoane impozabile autorizate sa desfasoare activitati in statiuni balneoclimaterice;

- textul de lege nu limiteaza sfera de aplicare numai la serviciile prestate cumulat de o singura persoana impozabila;

- contravaloarea serviciilor cumulate de masa, cazare si tratament a fost decontata de catre cele trei societati pe baza de bilete de tratament emise de Casa Nationala de Pensii si Alte Drepturi de Asigurari Sociale.

In ceea ce priveste deducerea in luna mai 2005 a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii care nu pot fi justificate respectiv a cheltuielilor de consultanta si asistenta facturate de S.C. F S.R.L., avand in vedere circumstantele mentionate la capitolul referitor la impozitul pe profit, datorita faptului ca valoarea acestui contract de consultanta a fost trecuta la investitii si ca aceste investitii au majorat valoarea Hotelului, in mod legal si corect, **S.C. X S.A.** a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de prestator. In drept, contestatia se intemeiaza pe prevederile art. 22 si art. 24 din Legea nr. 345/2002.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat la data de 16.08.2005 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal, s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, s-a solicitat efectuarea unui control incrucisat la S.C. F S.R.L. , privind realitatea si legalitatea operatiunilor inscrise intr-un numar de 4 facturi fiscale emise

de aceasta catre **S.C. X S.A.**, reprezentand contravaloarea lucrarilor de asistenta, consultanta economica si de management referitoare la lucrarile de modernizare la Complex hotelier.

In urma verificarii, Directia generala a finantelor publice a comunicat faptul ca facturile in cauza au fost inregistrate in evidenta contabila si incasate in totalitate de S.C. F S.R.L. In contabilitatea firmei nu exista inregistrate documente cu cheltuieli de deplasare in perioada 01.10.2002 - 31.05.2003 si nici alte documente care sa justifice efectuarea prestatiilor.

Astfel, in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca in perioada 2002 - 2003, prestatorul nu a intocmit procese verbale de consultanta pe luna aprilie 2003, concluziile inscrise in procesele verbale mentionate nu justifica efectuarea prestatiei de consultanta intrucat **S.C. X S.A.** nu si-a "redus substantial cheltuielile materiale" asa cum prevede contractul.

De asemenea, planul de consultanta aferent perioadei octombrie 2002 - mai 2003 este inregistrat la beneficiar abia in luna mai 2003, desi orice plan de activitate se intocmeste anterior desfasurarii activitatii, fiind vorba, in fapt, de o planificare a acesteia. **S.C. X S.A.** are contracte pentru executarea lucrarilor de investitii cu patru firme de constructii, care au justificat cheltuielile materiale cu proiecte si situatii de lucrari decontate integral, fara a fi necesar a se renunta la unele cheltuieli consemnate in procesele verbale de consultanta a S.C. F S.R.L.

Totodata, s-a constatat ca prestarile de servicii, respectiv de consultanta au fost facturate in luna mai 2003, desi au fost consemnate prin procese verbale ce au cuprins perioada octombrie - decembrie 2002.

Astfel, **S.C. X S.A.** a incalcat prevederile art. 9 alin. (7) lit. s din Legea nr. 414/2002 motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale cu aceste cheltuieli.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au dispus si masura de diminuare a pierderii fiscale cu sumele virate in perioada 2003 - 2004 catre Primaria pe baza conventiei pentru reabilitarea si amenajarea perimetrului Lacurilor intrucat **S.C. X S.A.** nu a putut justifica cu documente efectuarea acestor lucrari.

In perioada 2002 si 2003, **S.C. X S.A.** a efectuat investitii in scopul reconstruirii generale a Complexului (hotel, restaurant si baza de tratament), pentru care si-a exercitat dreptul de deducere integral in conformitate cu prevederile legale.

Urmare verificarii, s-a constatat ca societatea a utilizat investitia efectuata pentru operatiuni cu drept de deducere cat si fara

drept de deducere, situatie in care sunt aplicabile prevederile pct. 61 alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Astfel, **S.C. X S.A.** avea obligatia de a efectua recalcularea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial pe baza de pro rata definitiva la 31.12.2004 in conformitate cu prevederile art. 10 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si a pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Avand in vedere cele constatate, in timpul controlului s-a procedat la determinarea pro ratei definitive la 31.12.2004, respectiv de 79.33% si stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata de plata, precum si a dobanzilor aferente si penalitatilor de intarziere aferente.

Din verificarea efectuata asupra documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale catre S.C. H S.R.L., S.C. A S.R.L. si S.C. I S.R.L. fara a aplica cota de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra contravalorii tratamentelor efectuate la baza de tratament a **S.C. X S.A.**

Intrucat potrivit art. 6 din Ordonanat de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 9 din Legea nr. 345/2002, aceste servicii sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca sunt prestate cumulat serviciile de cazare, masa si tratament de catre aceeasi persoana impozabila, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Constatarile cuprinse la capitolul impozit pe profit referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu asistenta si consultanta, respectiv facturile emise de catre S.C. F S.R.L. au influenta fiscala si asupra taxei pe valoarea adaugata deductibila.

Astfel, **S.C. X S.A.** a dedus taxa pe valoarea adaugata incalcand prevederile art. 15 lit. h din Legea nr. 345/2002 si art. 68 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002. Pentru neplata taxei pe valoarea adaugata au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala, se retine:

**1. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, se retin urmatoarele:**

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestata, s-a constatat diminuarea pierderii fiscale reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

Societatea contesta masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli aferente contractului de consultanta incheiat cu S.C. F S.R.L. si cu suma reprezentand cheltuieli cu sumele achitate Primariei.

Se retine faptul ca prin decizia de impunere, care constituie titlu de creanta s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 142, volumul 2, prin care, in baza art. 102 alin. (9) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si pct. 102.7 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 s-a dispus in sarcina **S.C. X S.A.** inregistrarea in evidentele contabile a reducerii pierderii fiscale pentru anul 2003 si pentru anul 2004, contestate de societate.

Impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, **S.C. X S.A.** a formulat contestatie inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, prin care, la Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, precizeaza:

*"1. Formularul "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**"*

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus se retine ca Dispozitia de masuri nu vizeaza sumele datorate de contribuabili bugetului de stat, astfel ca solutionarea contestatiei nu intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, potrivit art. 178 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care prevede ca: **"Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."**

Prin urmare, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu poate proceda la solutionarea acesteia, competenta apartinand Directiei generale a finantelor publice.

**2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A. avea obligatia sa regularizeze taxa pe valoarea adaugata dedusa integral aferenta investitiilor efectuate in conditiile in care realizeaza atat operatiuni ce dau drept de deducere cat si operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.**

In fapt, in perioada 2002 - 2003, **S.C. X S.A.** a efectuat investitii in scopul reconstruirii generale a Complexului, respectiv hotel, restaurant si baza de tratament, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza pro ratei speciale aprobata de Directia generala a finantelor publice, Administratia finantelor publice.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea contestatoare a utilizat investitia efectuata atat pentru operatiuni ce dau drept de deducere cat si pentru operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, motiv pentru care procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial pe baza de pro rata definitiva la 31.12.2004.

In drept, art. 23 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizeaza:

**"Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operatiuni ce dau drept de deducere, cât si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere."**

Art. 61 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

**"Persoanele impozabile care efectuează atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:**

**a) achizițiile de bunuri si/sau de servicii destinate realizării de operatiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmeste separat pentru aceste operatiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operatiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă. Nu pot fi înregistrate în acest jurnal achizițiile de bunuri si/sau de servicii pentru care la data achiziției nu se cunoaște destinația certă pentru operatiuni cu drept de deducere. Acestea vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări aferent achizițiilor de bunuri si/sau de servicii destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, prevăzut la lit. c). Dacă ulterior aceste bunuri/servicii au fost utilizate exclusiv pentru operatiuni care dau drept de deducere, se vor efectua regularizări pentru ca taxa aferentă să fie dedusă integral;**

**b) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri si/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operatiuni nu va fi dedusă. Aceste operatiuni se vor evidenzia într-un jurnal pentru cumpărări separat;**

**c) achizițiile de bunuri si/sau de servicii destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operatiuni se evidenziază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operatiuni se deduce pe bază de pro rata."**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține ca organizarea evidentei separate a gestiunilor de bunuri potrivit destinației stabilite conform art. 61 alin. (2) din norme este obligatorie.

Pentru anul 2002, pro rata se determină ca raport între veniturile obținute din operatiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operatiuni care nu dau drept de deducere, subvenții, alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum și orice alte venituri din care era finanțată activitatea.

Pentru anul 2003, pro rata s-a determinat ca raport între veniturile obținute din operatiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operatiuni care nu dau drept de deducere, subvențiile direct



legate de pretul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii, subventii si/sau alocatii de la bugetul de stat sau bugetele locale, altele decat cele direct legate de pretul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii.

Potrivit art. 61 alin. (6) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată "Pro rata definitivă se determină în luna decembrie în functie de realizările efective din cursul anului, conform formulei de calcul prevăzute la alin. (4), si se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată, întocmit pentru luna decembrie. Regularizarea deducerilor operate după pro rata provizorie se realizează pe baza pro rata definitivă, astfel:

***I. În anul 2002:***

***a) pentru lunile ianuarie - mai 2002*** pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse în această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. b);

***b) pentru lunile iunie - noiembrie 2002*** pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. a) si se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât si celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă.

***II. După 31 decembrie 2002***, pentru lunile ianuarie - noiembrie ale fiecărui an fiscal se aplică pro rata definitivă asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferenta dintre suma rezultată si suma dedusă pe baza pro rata provizorie se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operatiuni care dau drept de deducere, cât si celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă." iar la alin. (9) se prevede: "Persoanele impozabile care au aplicat până la data de 31 mai 2002 criterii specifice de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aprobate de organele fiscale teritoriale, vor continua aplicarea acestora si a pro rata lunară determinată potrivit alin. (4), până la sfârșitul anului 2002."

Pentru anul 2003 nu se mai justifica aplicarea criteriilor specifice de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aprobate de organele fiscale in baza art. 20 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 in vigoare pana la data de 31.05.2002 inclusiv, intrucat

potrivit art. 61 din normele aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002 era obligatorie organizarea evidentei separate a gestiunilor de bunuri si determinarea taxei aferente achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii:

a) de operatiuni care dau drept de deducere si a investitiilor care erau destinate realizarii de astfel de operatiuni;

b) de operatiuni care nu dau drept de deducere si a investitiilor care erau destinate realizarii de astfel de operatiuni;

c) de operatiuni care dau drept de deducere, cat si celor care nu dau drept de deducere, precum si a investitiilor destinate realizarii acestor operatiuni.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si/sau serviciilor achizitionate inainte de punerea in functiune a unui obiectiv de investitii, dedusa potrivit prevederilor art. 61 alin. (2) din norme, se recalculeaza la sfarsitul anului calendaristic urmat celui de punere in functiune a investitiei, astfel:

a) dacã investitia este utilizatã exclusiv pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adãugatã dedusã initial se recalculeazã integral;

b) dacã investitia este utilizatã pentru operatiuni atãt cu drept de deducere, cãt si fãrã drept de deducere, taxa pe valoarea adãugatã dedusã initial se recalculeazã pe baza pro rata definitivã determinatã la sfãrsitul anului calendaristic urmãtor celui de punere în functiune a investitiei.

Pentru anul 2004 si in prezent, sunt aplicabile prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza:

"Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

(1) Orice persoanã impozabilã, înregistratã ca plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã, care realizeazã sau urmeazã sã realizeze atãt operatiuni care dau drept de deducere, cãt si operatiuni care nu dau drept de deducere, este denumitã în continuare plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adãugatã aferente bunurilor si serviciilor achizitionate de orice plãtitor de taxã pe valoarea adãugatã cu regim mixt se determinã conform prezentului articol.

(3) Achizitiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizãrii de operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investitii destinate realizãrii de astfel de operatiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpãrãri, care se întocmeste separat pentru aceste operatiuni, si taxa pe valoarea adãugatã aferentã acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.

(5) Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evidențiază într-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, **este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investitional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme.**

(6) În cursul unui an fiscal este permisă rectificarea taxei deduse aferente achizițiilor de bunuri/servicii care se constată că ulterior au fost utilizate pentru altă destinație decât cea prevăzută la data achiziției. Rectificările se evidențiază pe rândurile de regularizare din decontul de taxă pe valoarea adăugată.

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul pro-rata, la numitor se adaugă alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare, dacă acestea sunt accesorii activității principale.[...]"

Pct. 50 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

"Taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru un obiectiv de investiții, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, se ajustează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:

a) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se anulează integral. În cazul bunurilor imobile închiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabilă aplică regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectivă se efectuează conform prevederilor pct. 42 alin. (7);

b) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe bază de pro-rata definitivă determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției."

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că **S.C. X S.A.**, în perioada verificată, a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere, respectiv cazare, masă, wellness, fitness cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv tratament precum și tratament, cazare, masă prestate cumulativ fără a ține jurnale de cumpărări separat, așa cum stipulează prevederile legale menționate mai sus.

Având în vedere cele de mai sus, taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru obiectivul de investiții Hotel și baza de tratament, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, respectiv până la data de 26.06.2003 și data de 21.07.2003 conform proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, anexate în copie la dosarul cauzei la paginile 53 - 56 volumul 1, trebuia ajustată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, respectiv la sfârșitul anului 2004. În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia Hotelul și baza de tratament sunt două centre de profit distincte astfel că pro rata ar fi trebuit aplicată separat, respectiv numai asupra investițiilor aferente bazei de tratament întrucât serviciile de tratamente medicale au devenit scutite de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.2004, astfel că numai la baza de tratament au fost realizate atât operațiuni cu drept de deducere cât și operațiuni fără drept de deducere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că este vorba despre un singur mijloc fix, respectiv "Hotel și baza de tratament" fapt care rezultă și din contractul de antepriză, existent în copie la dosarul cauzei la paginile 57 - 64 volumul 1, al cărui obiect îl constituie "reconstrucție Hotel și baza de tratament".

Astfel, obiectivul de investiții se referă atât la Hotelul cât și la baza de tratament, imobile amplasate pe aceeași locație, nedelimitate între ele, în condițiile în care din patrimoniul societății contestatoare mai

face parte si o alta baza de tratament, situata pe o alta locatie si care este evidentiata distinct in contabilitate.

Mai mult, chiar daca am considera "Hotel si baza de tratament" ca fiind doua obiective de investitii distincte, se retine ca **S.C. X S.A.** nu a organizat evidenta separata in sensul ca nu a tinut jurnale de cumparari separat pentru investitiile care erau destinate realizarii de operatiuni care dau drept de deducere precum si de cele care nu dau drept de deducere.

Se retine faptul ca societatea isi intemeiaza contestatia in ceea ce priveste neajustarea taxei pe valoarea adaugata numai din punct de vedere al regimului de impozitare al serviciilor de cazare, masa si tratament in sensul ca pe perioada verificata au intervenit modificari legislative, respectiv ca de la data de 01.01.2004 serviciile de tratament efectuate erau scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Nu pot fi retinute afirmatiile de mai sus, intrucat serviciile de tratament fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfasoare astfel de activitati sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, in perioada supusa verificarii serviciile de cazare, masa si tratament prestate cumulat de catre persoana impozabila autorizata si a caror contravaloare este decontata pe baza de bilete de tratament, au fost scutite de taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta activitate a fost efectuata de persoane impozabile autorizate care isi desfasoara activitatea in statiuni balneoclimaterice.

Desi, sustine ca dupa data punerii in functiune a investitiilor, respectiv iunie si iulie 2003, nu au fost prestate servicii de cazare, masa si tratament cumulat, contestatoarea nu prezinta documente in acest sens care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Mai mult, desi contestatoarea sustine ca tratamentul medical este scutit de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2004, acest argument este contrazis de faptul ca pentru cele 53 de facturi reprezentand contravaloarea serviciilor de tratament analizate la punctul 4 din prezenta decizie nu a calculat si evidentiat taxa pe valoarea adaugata in respectivele facturi considerand tratamentul scutit de taxa pe valoarea adaugata in perioada 2002 - 2003.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

**3. In ceea ce priveste suma reprezentand:  
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**

**-penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata serviciile de tratament facturate de S.C. X S.A. in conditiile in care serviciile de cazare si masa sunt prestate de alte persoane impozabile.**

In fapt, in perioada 2002 - 2003, **S.C. X S.A.** a emis un numar de 53 facturi fiscale catre trei societati comerciale, respectiv S.C. A S.R.L., S.C.A. H si S.C. I aferente serviciilor de tratament efectuate la baza de tratament a societatii contestatoare, operatiuni pe care societatea le-a considerat scutite de taxa pe valoarea adaugata.

In urma inspectiei fiscale, s-a constatat ca **S.C. X S.A.** nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de tratament efectuate intrucat aceste operatiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata numai daca serviciile de cazare, masa si tratament sunt prestate cumulat de catre aceeasi persoana impozabila autorizata si a caror contravaloare este decontata pe baza de bilete de tratament, in acest caz **S.C. X S.A.** efectuand numai servicii de tratament.

In drept, art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

"Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operatiuni:

A. Livrările de bunuri si prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în țară de:

a) unitățile sanitare, inclusiv veterinare, si de asistență socială: spitale, sanatorii, policlinici, dispensare, cabinete si laboratoare

medicale, centre de îngrijire si asistentă, centre de integrare pentru terapie ocupatională, centre-pilot pentru tineri cu handicap, cămine de bătrâni si de pensionari, case de copii, statii de salvare si altele, autorizate să desfășoare activități sanitare si de asistentă socială; unitățile autorizate să desfășoare activități sanitare si de asistentă socială în statiuni balneoclimaterice; **serviciile de cazare, masă si tratament prestate cumulat de către contribuabilii autorizati care își desfășoară activitatea în statiuni balneoclimaterice si a căror contravaloare este decontată pe bază de bilete de tratament;**[....]"

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 9 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care stipuleaza:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare si de titularul dreptului de proprietate, respectiv: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete si laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală si de diagnostic, statii de salvare si alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, precum si cantinele organizate pe lângă aceste unități. **Sunt, de asemenea, scutite serviciile de cazare, masă si tratament prestate cumulat de către persoane impozabile autorizate care își desfășoară activitatea în statiuni balneoclimaterice si a căror contravaloare este decontată pe bază de bilete de tratament, precum si serviciile funerare prestate de unitățile sanitare;**[...]"

Prin urmare, serviciile de tratament fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfășoare astfel de activitati sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca cele trei societati, respectiv S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C.I S.R.L. in calitate de prestatori au incheiate contracte de prestari servicii cu Casa Nationala de Pensii si alte drepturi de Asigurari Sociale in calitate de beneficiar, anexate in copie la dosarul cauzei la paginile 118 - 127 volumul 1.

Obiectul contractelor il constituie **"asigurarea de catre prestator si utilizarea de catre beneficiar a serviciilor de cazare, masa, tratament si a altor servicii [...]"**

La art. 2 din contract se prevede:

"(1) Documentele pe baza carora prestatorul asigura serviciile sunt biletele de tratament/odihna emise de Casa Nationala de Pensii si alte drepturi de Asigurari Sociale prin casele judetene de pensii, [...]."

De asemenea, din documentele existente la dosar, se retine ca **S.C. X S.A.** in calitate de prestator a incheiat conventia de colaborare cu S.C. A S.R.L. in calitate de beneficiar, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 115 - 117 volumul 1. Obiectul conventiei il constituie:

"Punctul A

Prestatorul asigura servicii de tratament la Baza de tratament pentru posesorii biletelor eliberate de CNPAS, care au masa si cazare asigurata la Hotel.

Punctul B

Prestatorul asigura servicii de tratament la Baza de tratament pentru pacientii individuali, care au masa si cazare asigurata la Hotel."

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca serviciile de cazare, masa si tratament au fost prestate cumulativ beneficiarului biletului de tratament de mai multe societati, respectiv societatea contestatoare a prestat serviciul de tratament iar serviciile de cazare si masa decontate pe baza de bilete de tratament au fost asigurate de una dintre societatile S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C. I S.R.L.

Prin urmare, **S.C. X S.A.** beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si la art. 9 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002 pentru serviciile de tratament facturate catre S.C. A S.R.L. ,S.C.A. H si S.C. I S.R.L. care au asigurat cazarea si masa, fiind considerate servicii de ingrijire medicala efectuate de unitati autorizate sa desfasoare astfel de activitati.

In acelasi sens s-a exprimat si directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, respectiv Directia generala legislatie impozite indirecte.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va admite contestatia formulata de **S.C. X S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

**5. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

- **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**

- **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata s-a admis contestatia formulata de societate conform



principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", se va admite contestatia formulata de **S.C. X S.A.** referitoare la acest capat de cerere.

**6. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de consultanta in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta realitatea prestarii acestor servicii.**

In fapt, la data de 26.09.2002 societatea contestatoare a incheiat cu S.C. X S.R.L. contractul de consultanta, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 29 - 30 volumul 1, al carui obiect il constituie "lucrari de asistenta si consultanta economica si de management referitor la Etapa 1 a lucrarilor de modernizare care urmeaza a fi executate la Complexul hotelier (hotel impreuna cu baza de tratament) [...]"

In baza acestui contract, societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturile fiscale emise de S.C. F S.R.L., reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta economica si management, anexate in copie la dosarul cauzei la paginile 80 - 81 volumul 2.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta respectivelor facturi intrucat, desi s-a solicitat prezentarea de documente care sa justifice serviciile in cauza nu s-a putut verifica natura prestatiilor efectuate.

In drept, art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

**"Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:**

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

**(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:**

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca S.C. F S.R.L. a elaborat un plan de consultanta, pentru perioada 05.10.2002 - 15.05.2003, iar din analiza acestuia se retine ca este un plan cu caracter general, fara nici o referire concreta la modul in care se intervine asupra lucrarilor de modernizare a complexului hotelier. Acesta consta intr-un tabel in care apar inscrite date calendaristice si semnături, fara a contine, asa cum s-a precizat mai sus, informatii referitoare la realitatea, natura si necesitatea efectuării prestatiei.

Totodata, se retine ca planul de consultanta elaborat de catre S.C. F S.R.L. este inregistrat la beneficiar in luna mai 2003, or un plan de activitate se intocmeste anterior desfasurării activității, fiind in fapt, vorba de o planificare a acesteia.

De asemenea, din analiza proceselor verbale de consultanta intocmite de S.C. F S.R.L. , anexate la dosarul cauzei la paginile 36 - 42 volumul 1, se retine ca prin acestea se propune reducerea substantiala a cheltuielilor cu materialele, or societatea contestatoare detine contracte pentru executarea lucrarilor de investitii cu societati de constructii care au justificat cheltuielile materiale cu proiecte si situatii de lucrari decontate integral. Mai mult, se retine ca desi contractul de consultanta a fost incheiat in luna septembrie 2002, S.C. F S.R.L. factureaza contravaloarea serviciilor de consultanta incepand cu mai 2003.

Astfel, nici la data inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, **S.C. X S.A.** nu prezinta documente din care sa reiasa natura serviciilor prestate, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, analize, proiecte de caz realizate de consultant si nici documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate realizării de operatiuni taxabile.

Mai mult din verificarea incrucisata a S.C. F S.R.L. nici acesta nu a putut prezenta documente care sa justifice prestarea acestor servicii, asa cum rezulta din adresa Directiei controlului fiscal, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 91 volumul 2.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata.

**7. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

- **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**  
- **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,** stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**8.** In ceea ce priveste solicitarea societatii de suspendare a executarii titlului de creanta fiscala, se retine ca in conformitate cu art. 184 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.**

**(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului”.**

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei poate acorda suspendarea pana la solutionarea contestatiei, astfel incat avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca ramasa fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 9, art. 22, art. 23 din Legea nr. 345/2002, art. 61 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pct. 50 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, art. 147 din Legea nr. 571/2003, art. 178 alin. (2), art. 184, 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se:

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;

- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale, competenta de solutionare apartine Directiei generale a finantelor publice a judetului Mures.

4. Respingerea ca ramasa fara obiect a cererii de suspendare a executarii Deciziei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.