



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 124 /.2014  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C .X. S.A din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907823/21.11.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. S.A. și de Direcția Generală .X. prin adresele nr. .X./2013, respectiv nr..X./2013 înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/21.11.2013, respectiv sub nr. .X./2012, cu privire la contestația formulată de **S.C .X.S.A.** din .X., Bd. .X., nr. .X., sector .X., având cod de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub J .X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., prin care, avându-se în vedere și soluționarea cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, pentru cererile de rambursare a TVA în sumă totală de .X. lei, aferente lunilor septembrie 2008, decembrie 2008, ianuarie 2009, martie 2009, iunie 2009 și iulie 2009, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, contestată de societate, precum și TVA rămasă de plată în sumă de .X. lei.

De asemenea, contestația are ca obiect și suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați
- contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **.X.**

**lei**

- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

De asemenea, **S.C .X. S.A** contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. **.X./2013**, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./2012**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale X.

Totodată, **S.C .X. S.A** solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr. **.X./2013**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. **.X.** a fost emisă la data de **.X./2013**, iar contestația a fost înregistrată la data de **.X./2013** potrivit ștampilei aplicată de Registratura Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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

**I. S.C .X. S.A din .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., precizând următoarele:**

*În ceea ce privește suspendarea executării Deciziei de impunere nr. .X./2013, societatea susține că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 214 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizând faptul că în lipsa acordării suspendării executării acestei decizii, activitatea societății ar fi paralizată, iar prejudiciile produse de întreruperea activității imposibil de recuperat.*

*În ceea ce privește durata inspecției fiscale, S.C .X. S.A precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 104 din Codul de procedură fiscală întrucât a fost depășit termenul de 6 luni*

prevăzut imperativ pentru marii contribuabili, inspecția fiscală desfășurându-se în perioada .X./2012 – .X./2013.

*În ceea ce privește impozitul pe profit, S.C .X. S.A menționează faptul că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit un impozit în cuantum de .X. lei prin majorarea bazei impozabile cu suma de .X. lei, impozit la care se adaugă accesorii aferente.*

*În ceea ce privește operațiunile de închiriere de bunuri imobile cu destinația locuințe, societatea preizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că S.C .X. S.A este o societate comercială cu capital integral privat, la care Camera .X. deține .X.% din capitalul social, astfel că prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008 pentru stabilirea tarifului lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.", nu sunt aplicabile.*

*În legislația românească nu există nicio reglementare pentru stabilirea tarifului lunar al chiriei pe mp care se aplică unei societăți comerciale cu capital integral privat.*

Constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la tariful de închiriere a spațiului prin raportare la prevederile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, nu pot fi luate în considerare atât timp cât echipa de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză de piață a chiriilor din zonă.

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate investițiilor de bunuri imobile, S.C .X. S.A susține că referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind construcția celor două pavilioane, acestea exced sferei de competență stabilită de prevederile art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nefiind luat în considerare faptul că principalul obiect de activitate al societății este organizarea de târguri, expoziții și evenimente, construirea acestor pavilioane realizându-se pentru desfășurarea activității principale a societății.*

Organele de inspecție fiscală au anulat în mod eronat dreptul de deducere a TVA exercitat legal de societate în baza documentelor justificative (facturi, devize de lucrări, contracte), aferentă achizițiilor de bunuri mobile, servicii și avansuri achitate pentru investiții în bunuri imobile în perioada 2007 – 2011.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate aspectele privind motivele pentru care construcția nu s-a finalizat și nu au avut în vedere dacă este posibilă realizarea de venituri

din construcția respectivă, organele de inspecție fiscală neanalizând intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de lucrări și avansurilor acordate SC .X. SA, neacceptată la deducere începând cu 01.01.2010, contestatara precizează că se află în litigiu cu această societate, constructorul celor două pavilioane, astfel că investițiile nu au fost finalizate și recepționate de societate până la finalizarea inspecției fiscale, datorită unor cauze obiective, independente de voința S.C .X. S.A.

Totodată, societatea susține că a obținut la data de 29.02.2012 Autorizația de construire nr. .X. pentru continuarea lucrărilor de construire a pavilioanelor expoziționale cu regim de înălțime Sp+P+1E parțial, inclusiv instalațiile interioare aferente și organizare de șantier, conform autorizației de construire inițială nr. .X./2007.

La momentul finalizării inspecției fiscale, autorizația obținută la solicitarea S.C .X. S.A, în vederea continuării lucrărilor de construire, este în vigoare până la data de 28.02.2015.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că S.C .X. S.A a solicitat .X. acordarea unui împrumut pentru finalizarea construcției celor două pavilioane, solicitare care confirmă intenția evidentă de finalizare a celor două pavilioane.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă avansurilor acordate SC.X. SRL și nestinse, sumă neacceptată la deducere începând cu data de 17.11.2010, societatea susține că avansul acordat acestei societăți a fost compensat la data de 05.09.2013, făcând obiectul unui contract de vânzare – cumpărare încheiat între SC .X. SRL și S.C .X. S.A.

Între SC .X. SRL, SC .X. SRL și S.C .X. S.A a fost încheiat un contract de preluare a datoriei, prin care SC .X. SRL a transmis către SC .X. SRL obligația de restituire a debitului în cuantum de .X. lei, debit rezultat din derularea contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2010.

Totodată, S.C .X. S.A invocă jurisprudența Curții Europene de justiție, respectiv hotărârea pronunțată în cauza C-37/95 Statul belgian împotriva Ghent Coal terminal NV și hotărârea pronunțată în data de 29.11.2012 în cazul SC .X. SRL împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, societatea precizează că și în privința deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, TVA în sumă de .X. lei, stabilită ca diferență suplimentară de plată nu are niciun fundament.

Astfel, S.C .X. S.A susține că pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare cu control ulterior, în valoare totală de .X. lei, aprobate prin decizii de rambursare, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, întrucât inspecția fiscală trebuia efectuată în maxim 2 ani de la data emiterii deciziilor de rambursare și nu după 4 sau 5 ani de la data emiterii acestora.

De asemenea, S.C .X. S.A precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au avut în vedere prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 967/2005 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, care se aplică începând cu deconturile aferente lunii iulie 2005, în speță fiind aplicabile prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 1857/2007, aplicabile începând cu deconturile aferente lunii noiembrie 2007.

*În ceea ce privește justificarea pe bază de documente a operațiunilor scutite cu drept de deducere și neimpozabile în România, S.C .X. S.A susține că prestează servicii Centrului .X. (.X.) privind organizarea participării agenților economici autohtoni la târguri externe.*

Conform contractului încheiat între aceste societăți, S.C .X. S.A are obligația să organizeze pavilioane naționale la târguri externe și pe cale de consecință să asigure executarea tuturor categoriilor de lucrări necesare pentru amenajarea și demontarea standului, prestarea de servicii aferente închirierii, proiectării, executării și dotării firmelor românești prezente la târgul extern.

S.C .X. S.A primește pe numele său de la organizatorul extern al târgului și de la alți furnizori diverși interni și externi facturi pentru aceste servicii, pe care, conform contractului încheiat cu .X., are obligația să le achite. Ulterior, contestatara recuperează sumele avansate în baza decontului detaliat cu documente justificative privind cheltuielile efectuate, aceste deconturi fiind realizate respectând legislația în vigoare la data respectivă, prevederile contractelor încheiate cu .X. pentru organizarea de pavilioane naționale la târguri externe, precum și normele de decontare aferente.

Întrucât .X. nu este înregistrată în scopuri de TVA, locul prestării acestor servicii se determină potrivit prevederilor art. 133 alin. (5) lit. f din Codul fiscal, fapt pentru care locul prestării serviciilor de organizare

a evenimentului, din punct de vedere al TVA, este acolo unde evenimentul se desfășoară efectiv, aceste servicii nefiind impozabile în România.

Totodată, S.C .X. S.A precizează că neînregistrarea în scopuri de TVA într-un stat membru nu modifică locul prestării de servicii.

Constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că prevederile legale mai sus menționate ar fi aplicabile .X. numai în situația în care S.C .X. S.A s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA în statul membru pe teritoriul căruia s-ar organiza manifestarea expozițională în calitate de prestator persoană impozabilă, înainte de data la care evenimentul ar avea loc, acestea nu sunt susținute prin invocarea niciunui articol din Codul fiscal.

De asemenea, societatea menționează că sunt contradictorii constatările organelor de inspecție fiscală, întrucât pe de o parte, acestea sunt de acord cu autoritățile fiscale .X. care susțin că S.C .X. S.A a efectuat operațiuni în sfera TVA pe teritoriul .X., iar pe de altă parte susțin că aceste operațiuni ar fi impozabile în România.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și adresa nr. .X./2013 a Direcției Generale .X./din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, contestatara susține că nu datorează TVA în România pentru aceste operațiuni.

*În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, compensația echivalentă cu douăsprezece salarii de bază brute din luna premergătoare concedierii, drepturile salariale rezultate din reîncadrarea angajaților, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,* S.C .X. S.A precizează că sumele reprezentând impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale datorate de către fiecare angajat au fost executate silit la valoarea brută a acestora și au fost poprite prin executori judecătorești, iar societatea a calculat și declarat contribuțiile datorate de către angajator chiar în situația în care compensațiile au fost executate silit la valoarea brută a acestora, sens în care nu există deficiențe de natură fiscală.

Mai mult, față de faptul că sumele respective au fost executate silit prin poprire de executorul judecătoresc, societatea susține că acesta avea obligația să calculeze și să vireze contribuțiile aferente sumelor poprite, creditorul încasând suma brută.

Executorul judecătoresc nu a avut în vedere la modul de calcul, faptul că din sumele brute se scad sumele ce reprezintă impozit pe venit, CAS și CASS. Or, în situația în care conturile societății au fost poprite, aceasta s-a aflat în imposibilitatea de a reține la sursă și vira contribuțiile aferente sumelor poprite.

Totodată, referitor la aceste contribuții, prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcție Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./2013, în completarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, S.C .X. S.A precizează următoarele:

Instanțele de judecată au dispus în mod generic: „obligarea S.C .X. S.A la plata compensației reprezentând .X. salarii de bază din luna premergătoare concedierii”.

Hotărârile instanțelor judecătorești prin care societatea a fost obligată la plata compensației echivalente cu .X. salarii, prevăd că din sumele respective se vor reține impozitul și contribuțiile speciale ale statului.

Conturile S.C .X. S.A au fost poprite de executorii judecătorești la valoarea brută a compensațiilor, executând mai mult decât rezultă din titlul executoriu. Astfel, din anexa .X. la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, prezentată organului de inspecție fiscală, rezultă că executorii judecătorești au poprit sume mai mari decât cele convenite în baza titlurilor executorii, fără să rețină impozitul și contribuțiile la fondurile speciale ale statului așa cum prevedeau hotărârile judecătorești.

De asemenea, prin adresa nr. .X./2014, în ceea ce privește verificarea tratamentului fiscal aplicat închirierii bunurilor imobile din patrimoniul S.C .X. S.A în beneficiul unor persoane fizice, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit chiria pe mp ținând cont de prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008, aplicabile strict închirierii locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.”.

În aceste condiții, la fel de bine, organele de inspecție fiscală ar fi putut avea în vedere la stabilirea chiriei pe mp, tarifele stabilite prin HC.X. nr. .X./2007 care sunt aplicabile spațiilor cu altă destinație decât aceea de locuință și a terenurilor aferente.

Față de faptul că imobilele respective se află în incinta Centrului .X., societatea precizează că nu se poate determina un preț de piață în ceea ce privește închirierea acestora, imobilele în cauză având un circuit juridic restrâns, în sensul că există doar în virtutea activității pe care S.C .X. S.A o desfășoară ca și societate comercială.



**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2013, au fost constatate următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale : 01.01.2007 – 31.12.2011.

*În ceea ce privește impozitul pe profit*, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează un impozit în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări plus dobânzi de întârziere.

*În ceea ce privește operațiunile de închiriere de bunuri imobile cu destinația de locuințe*, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A deține în patrimoniu, pe lângă construcțiile destinate realizării obiectului de activitate pentru care este autorizată și un număr de .X. construcții utilizate exclusiv pentru închirierea cu destinația de locuință.

Astfel, s-a constatat că aceste proprietăți imobiliare au fost închiriate de S.C .X. S.A, în calitate de locator către diverse persoane fizice, în calitate de locatari.

Din analiza contractelor de închiriere prezentate de societate organelor de inspecție fiscală s-a constatat că tariful de închiriere, în care este inclusă și valoarea utilităților furnizate, este sub valoarea de piață.

Pentru stabilirea obiectivă a tarifului de închiriere la valoarea de piață care se aplică pentru locuințe similare, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere prevederile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal coroborat cu art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și tariful lunar al chiriei reglementate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2008 pentru stabilirea tarifului lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.".

Având în vedere deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la evaluarea următoarelor categorii de venituri obținute de persoanele fizice din închirierea locuințelor la un tarif sub valoarea de piață : venituri sub forma avantajelor în natură, cu plata parțială a serviciului primit ; avantaje asimilate veniturilor din salarii în cazul locatarilor care au calitatea de salariat și alte venituri în cazul locatarilor care nu au calitatea de salariat pentru diferența dintre valoarea de piață și plata parțială a serviciului primit.

Potrivit procedurii aritmetic de calcul folosit, urmare inspecției fiscale a fost stabilită o diferență pozitivă în sumă de .X. lei între baza de

impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală prin evaluare și baza de impozitare, exclusiv TVA, facturată de S.C .X. S.A pe numele fiecărui locatar în perioada 01.12.2008 – 31.12.2011, această sumă reprezentând baza suplimentară de impozitare a TVA pentru care a fost calculată o diferență de TVA în sumă de .X. lei.

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate investițiilor de bunuri imobile*, organele de inspecție fiscală au constatat că investițiile efectuate în perioada 01.01.2007 – 31.12.2011 în sumă de .X. lei care se regăsesc în soldul debitor al contului .X. "Imobilizări corporale în curs de execuție", analitic .X. „Imobilizări în curs pavilioane noi”, nu au fost finalizate și recepționate până la data de 31.12.2011, respectiv până la data finalizării inspecției fiscale.

S-a constatat că investițiile în curs de execuție reprezentând „pavilioane noi” au fost realizate prin achiziții de la un număr de .X. furnizori.

De asemenea, urmare analizării informațiilor înscrise în procesul verbal încheiat în data de 27.01.2012 pentru inventarierea patrimoniului aferentă anului 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că „lucrările de construire/amenajare pavilionae noi sunt oprite temporar până la soluționarea de către instanțele judecătorești a litigiului cu antreprenorul, conform dosar SC .X. SA – .X.”, o mențiune similară regăsindu-se și în Procesul verbal încheiat în data de 06.02.2013 de către comisia centrală de inventariere a patrimoniului pentru inventarierea aferentă anului 2012.

Totodată, s-a constatat că S.C .X. S.A a achitat SC .X. SA și .X. SRL, avansuri în valoare totală de .X. lei pentru achiziția unor servicii de construcții montaj și materiale de construcții industriale destinate construcției pavilioanelor. Din evidența contabilă a rezultat că la data finalizării inspecției fiscale valoarea avansurilor achitate, exclusiv TVA, se regăsea în soldul debitor al contului .X. „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, fără a fi închise prin aducerea la îndeplinire a obiectului contractului sau prin restituire.

Urmare verificării efectuate, referitor la TVA aferentă investițiilor în curs pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a acestei taxe, organele de inspecție fiscală au constatat:

- S.C .X. S.A nu a prezentat documente concludente prin care să facă dovada oportunității investiției, nu a prezentat un studiu de piață, obiectiv și neutru, întocmit de personal specializat în acest scop, privind cerințele pentru lansarea pe piață a serviciilor care urmează a fi oferite de societate ca urmare a punerii în funcțiune a spațiilor astfel construite, nu a

prezentat o strategie de marketing și un plan de afaceri credibil, detaliat specific activității desfășurate, concis, clar, relevant, măsurabil, bine structurat și încadrat în timp, care să ofere o imagine de ansamblu asupra afacerii, în perspectiva punerii în funcțiune a obiectivului de investiții destinat menținerii și extinderii afacerii;

- termenul de execuție a lucrărilor a fost de .X. zile de la data primirii ordinului de începere a lucrărilor, emis de către beneficiar, acest termen fiind devansat la cererea S.C .X. S.A;

- toate lucrările executate au fost aprobate și confirmate de beneficiar și reprezentantul acestuia;

- valoarea lucrărilor executate până la data sistării acestora a fost stabilită prin raport de expertiză tehnică în data de 19.09.2011;

- prin adresa nr. .X./2009, SC .X. SA aduce la cunoștința S.C .X. S.A sistarea lucrărilor, iar din adresele nr. .X./2009 și nr. .X./2009 rezultă decizia SC .X. SA de sistare completă a lucrărilor cu referire la responsabilitatea S.C .X. S.A în ceea ce privește consecințele sistării respective;

- începând cu inventarierea patrimoniului aferentă anului 2009, valoarea investiției în curs „pavilioane noi” este nemodificată, respectiv .X. lei.

Referitor la TVA aferentă avansurilor achitate SC .X. SRL pentru investițiile în curs reprezentând „pavilioane noi”, organele de inspecție fiscală au constatat:

- cumpărătorul a îndeplinit obligația contractuală de achitare a avansului în sumă de .X. euro, exclusiv TVA, reprezentând 50% din valoarea contractului nr. .X./2010;

- cumpărătorul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile furnizorului pentru avansul achitat promitentului vânzător;

- avansul nu a fost restituit de către furnizor până la data inspecției fiscale deși acesta nu a efectuat livrarea bunurilor contractate, cunoscând faptul că valabilitatea contractului a expirat;

- S.C .X. S.A nu a solicitat furnizorului restituirea avansului deși nu a efectuat achiziția bunurilor contractate, cunoștea faptul că valabilitatea contractului de cumpărare a bunurilor a expirat, cunoștea faptul că derularea contractului de construire a pavilioanelor este în litigiu, iar valabilitatea autorizației de construire a expirat;

- obiectul contractului nu a fost dus la îndeplinire de către furnizor în cadrul termenului de valabilitate a acestuia, bunurile nefiind livrate până la data finalizării inspecției fiscale chiar dacă prin act adițional a fost prelungită valabilitatea contractului până la data de .X./2012;

- avansurile achitate pentru achiziții de bunuri și servicii nu au fost închise la data încheierii inspecției fiscale, fie prin livrare de bunuri și prestare de servicii, fie prin restituirea acestora de către partenerii contractuali datorită neîndeplinirii obiectului contractului.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 148 lit. c și art. 145 alin. (2) lit. a – lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei, neacceptată la deducere începând cu data de 01.01.2010, aferentă achizițiilor de lucrări (.X. lei) și avansurilor acordate SC .X. SA și nestinse (.X. lei)

- TVA în sumă de .X. lei, neacceptată la deducere începând cu data de 17.11.2010, aferentă avansurilor acordate SC .X. SRL și nestinse.

*În ceea ce privește justificarea pe bază de documente a operațiunilor scutite cu drept de deducere și neimpozabile în România,* organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A a evidențiat în jurnalul pentru cumpărări și a raportat prin decontul de TVA operațiuni scutite cu drept de deducere, neimpozabile în România, constând în servicii prestate și facturate pe numele beneficiarilor, persoane impozabile stabilite pe teritoriul României.

De asemenea, s-a constatat că S.C .X. S.A a cumpărat serviciile respective de la diverși prestatori interni și externi, dar nu a aplicat un tratament fiscal corect din punct de vedere al TVA, la momentul refacturării costurilor serviciilor achiziționate către beneficiarii acestor servicii.

Serviciile prestate de S.C .X. S.A au constat în:

- organizarea participării agenților economici din România la evenimente internaționale de natura târgurilor și expozițiilor care au avut loc în afara teritoriului României, evenimente organizate de către diverse firme specializate, nerezidente, stabilite fie pe teritoriul comunitar, fie pe teritoriul unor state terțe

- transportul exponatelor, dus – întors, la evenimente internaționale de natura târgurilor și expozițiilor, în beneficiul persoanelor impozabile din România, participante

- diverse servicii prestate în cadrul evenimentelor internaționale în beneficiul persoanelor impozabile din România.

Referitor la serviciile prestate în beneficiul Centrului .X.:

Pentru servicii identice prestate în beneficiul .X., S.C .X. S.A nu a colectat TVA, încadrând operațiuni de aceeași natură economică, fie la operațiuni scutite cu drept de deducere, fie la operațiuni neimpozabile, fie la cota TVA 0%, fără a înscrie pe fiecare factură emisă baza legală aplicată, conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Din analiza contractelor încheiate de S.C .X. S.A cu .X., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că serviciile prestate în beneficiul .X. și a firmelor participante din România, se efectuează atât pe teritoriul României cât și în afara teritoriului României, precum și faptul că S.C .X. S.A nu are calitatea de organizator al evenimentelor internaționale (târguri și expoziții internaționale), această calitate de organizator fiind îndeplinită de către diverse persoane impozabile stabilite în afara teritoriului României.

Totodată, din analiza contractelor mai sus menționate și a documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru realizarea obiectului acestor contracte, S.C .X. S.A primește facturi emise pe numele său, atât de la organizatorul târgului extern cât și de la diverși parteneri interni și externi care prestează efectiv serviciile, facturi pe care S.C .X. S.A le achită integral și le depune la .X., însoțite de decontul aferent, pentru recuperarea sumelor facturate de către prestatori diverși.

Urmare verificării s-a constatat că S.C .X. S.A are calitatea de cumpărător revânzător al serviciilor prestate de către diverse persoane impozabile stabilite pe teritoriul României sau în afara teritoriului României, achiziționate pe numele său, în beneficiul unor persoane impozabile și neimpozabile stabilite pe teritoriul României, fără a emite pe numele .X. facturi de decontare a cheltuielilor efectuate, prin aplicarea prevederilor art. 137 alin. (3) lit. e din Codul fiscal.

Prevederile art. 133 alin. (5) lit. f din Codul fiscal ar fi aplicabile de către .X. numai în situația în care S.C .X. S.A s-a înregistrat în scopuri de TVA în statul membru pe teritoriul căruia s-ar organiza manifestarea expozițională în calitate de prestator persoană impozabilă, înainte de data în care evenimentul ar avea loc, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./2013.

Așa cum a rezultat din adresa din data de .X./2011 a autorității fiscale din .X., transmisă S.C .X. S.A, referitoare la soluționarea cererii de rambursare TVA pentru taxa achitată pe teritoriul .X. organizatorului de

târguri .X., depusă de contestatară, S.C .X. S.A a realizat pe teritoriul .X. operațiuni suspendate taxării pe teritoriul .X., fiind obligată să se înregistreze în .X. pentru colectarea și declararea TVA aferentă operațiunilor realizate pe teritoriul acestei țări.

De asemenea, prin adresa mai sus menționată, autoritatea fiscală din .X. a precizat faptul că în anul 2009 S.C .X. S.A a refacturat prestările de servicii aferente organizării târgului către clienții acesteia la salonul .X., cu referire directă la Centrul .X., precum și faptul că prestările de servicii culturale, educative sunt impozabile în .X. deoarece au locul prestării în această țară, TVA fiind datorată nu numai de persoanele care efectuează serviciul, ci și de către toate persoanele care participă la organizarea acestuia.

Deoarece S.C .X. S.A este înregistrată în scopuri de TVA în România, fără a se înregistra la autoritățile fiscale din statele membre pe teritoriul cărora se organizează diverse evenimente de natura târgurilor și expozițiilor, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta trebuie să se supună prevederilor legislației fiscale aplicabile pe teritoriul României.

Pentru serviciile astfel prestate, S.C .X. S.A, în calitate de cumpărător – revânzător, a încadrat eronat serviciile prestate în beneficiul .X. în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere și neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fără a colecta TVA la o bază de impozitare reprezentând costul serviciilor astfel refacturate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii reprezintă operațiuni taxabile în România prin aplicarea regimului normal de taxare cu cota standard de TVA în vigoare la data faptului generator și a exigibilității TVA, stabilind în sarcina S.C .X. S.A taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Referitor la serviciile prestate în beneficiul persoanelor impozabile din România participante la diverse evenimente internaționale:

S-a constatat că S.C .X. S.A a facturat prin aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere a TVA valoarea serviciilor prestate în cadrul târgurilor internaționale, în beneficiul unor persoane impozabile stabilite pe teritoriul României, respectiv: servicii transport/vămuire expozate la târguri internaționale, închiriere spațiu târg, dotări suplimentare stand târg, consum energie electrică stand, cost legitimații acces, alte servicii prestate, legate direct de participarea la târguri internaționale.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contestatar, s-a constatat că aceste servicii au

fost facturate de diverși prestatori interni sau externi pe numele S.C .X. S.A, care la rândul său, pentru recuperarea costurilor aferente, a emis facturi pe numele fiecărui beneficiar de servicii. Astfel, S.C .X. S.A are calitatea de cumpărător – revânzător al serviciilor prestate în beneficiul persoanelor impozabile stabilite pe teritoriul României.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A nu a justificat, cu documente, aplicarea corectă a regimului de scutire cu drept de deducere a TVA, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, s-a constatat că serviciile prestate de către S.C .X. S.A în beneficiul direct al unor persoane impozabile stabilite pe teritoriul României sunt operațiuni taxabile în România prin aplicarea regimului normal de taxare cu cota standard de TVA în vigoare la data faptului generator și a exigibilității TVA, stabilind în sarcina S.C .X. S.A taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei, în baza art. 133 alin. (1) și alin. (2), în funcție de perioada incidentă, 137 alin. (1) lit. a, art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 alin. (1), pct. 23 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și având în vedere jurisprudența Curții Europene de justiție, respectiv cauzele C-349/96 și C-41/04.

Urmare inspecției fiscale efectuate, prin care s-au stabilit deficiențe care au condus la stabilirea diferențelor suplimentare de plată pentru perioada 2007 – 2011, din verificarea cu control ulterior a TVA solicitată la rambursare pentru lunile septembrie 2008, decembrie 2008, ianuarie 2009, martie 2009, iunie – iulie 2009, situația TVA de rambursat este următoarea :

TVA solicitată la rambursare : .X. lei  
TVA stabilită suplimentar : .X. lei  
TVA respinsă la rambursare : .X. lei  
TVA aprobată la rambursare : .X. lei  
TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată : .X. lei.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei.

*În ceea ce privește contribuțiile sociale :*

Urmare majorării veniturilor sub forma avantajelor în natură în cazul salariaților care au beneficiat de închirierea bunurilor imobile utilizate exclusiv cu destinația de locuință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A:

- *contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei și *contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 26, art. 27 alin. (1), art. 28 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art. 14 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2008, 2009, 2010, 2011, art. 296<sup>5</sup> alin. (3), 296<sup>4</sup> alin. (1) lit.o, art. 296<sup>18</sup> alin. (1), alin. (3) lit. d pct. d<sup>2</sup>), pct. d<sup>1</sup>) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea art. 296<sup>5</sup> alin. (3) din Codul fiscal;

- *contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 96 alin. (1) lit. a, art. 101 alin. (1) lit. a și alin. (2) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, respectiv art. 80 alin. (1) lit. a, art. 85 alin. (1) lit. a din același act normativ, în funcție de perioada incidentă, art. 7 și art. 8 din Hotărârea Guvernului nr. 144/2008 privind aprobarea Normelor metodologice de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226/2008 privind unele măsuri financiar – bugetare, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2009, 2010, 2011 și art. 296<sup>3</sup> lit.e și lit.g, art. 296<sup>18</sup> alin. (1), alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *contribuția de asigurari sociale datorată de angajator*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, *contribuția individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați*, în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 21 alin. (2) și alin. (3), art. 22 alin. (1), art. 23 alin. (1) lit.a, art. 24 alin. (1), art. 31 alin. (6) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări, art. 27 alin. (3), art. 32 alin. (1) din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii



publice, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2008, 2009, 2010, 2011, art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. o, art. 296<sup>5</sup> alin. (1), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin. (3) lit.a pct. a<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 10 din Normele metodologice date în aplicarea art. 296<sup>5</sup> alin. (1) din Codul fiscal;

- *contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 257 alin. (1) și alin. (2) lit.a, art. 258 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art. 1 alin. (1) lit. b și alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226/200/ privind unele măsuri financiar – bugetare, Legea bugetului de stat pe anul 2008, 2010 și 2011, art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit.k, art. 296<sup>5</sup> alin. (2), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin. (3) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea art. 296<sup>5</sup> alin. (2 ) din Codul fiscal;*

- *impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (2), art. 41, art. 43, art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 74, pct. 75 lit. b, pct. 109, pct. 111, pct. 115 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.*

*În ceea ce privește contribuția individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au mai constatat:*

- Referitor la compensația echivalentă cu douăsprezece salarii de bază brute din luna premergătoare concedierii unor salariați, drepturi salariale câștigate în instanță de către aceștia, S.C .X. S.A nu a calculat și nu a reținut la sursă aceste contribuții, în situația în care valoarea compensărilor reprezentând .X. salarii brute a fost executată silit la valoarea brută a acestora, conform hotărârilor judecătorești rămase definitive și irevocabile.

Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A o contribuție individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, de .X. lei respectiv de .X. lei.

- Referitor la drepturile salariale rezultate ca urmare a reîncadrării unor salariați pe postul deținut anterior desfacerii contractului de muncă, S.C .X. S.A a calculat și reținut la sursă impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile datorate de către angajat, cumulată, la data reîncadrării, conform hotărârilor judecătorești definitive și irevocabile și nu separat pentru fiecare lună calendaristică în parte pentru care au fost datorate.

Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A o contribuție individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei.

Pentru contribuția individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei, pentru contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei, iar pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de .X. (.X. lei + .X. lei) au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei.

- *contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2009, 2010, 2011, art. 296<sup>5</sup> alin. (4), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin. (3) lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea art. 296<sup>5</sup> alin. (3) din Codul fiscal;

- *contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice*, în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 4 alin. (2), art. 5 lit.a, art. 6 alin. (1), alin. (2) și alin. (8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, art. 296<sup>5</sup> alin. (2), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin. (3) lit.c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11 din Normele metodologice date în aplicarea art. 296<sup>5</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

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

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât durata inspecției fiscale a depășit cu mult termenul de 6 luni prevăzut pentru marii contribuabili, se reține:

Potrivit art. 102 alin. (6) și art. 107 alin. (5) din actul normativ mai sus menționat:

„ART. 102

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. [...]

„ART. 107

Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Prin urmare, data începerii inspecției fiscale la S.C .X. S.A, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, a fost 13.09.2012, data înscrisă în registrul unic de control, iar data încheierii inspecției fiscale a fost 21.10.2013, dată programată pentru discuția finală cu societatea, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale .X. înregistrată la S.C .X. S.A sub nr. .X./2013, anexată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală a fost 13.09.2012 – 21.10.2013 (404 zile).

Potrivit art. 104 alin. (2), alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că într-adevăr în cazul marilor contribuabili durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni, însă perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, pentru perioadele 20.09.2012 – 14.12.2012 și 13.03.2013 – 04.09.2013 (.X. zile), conform referatelor de suspendare nr. .X., respectiv nr. .X., inspecția fiscală a fost suspendată.

Prin urmare, durata inspecției fiscale desfășurată la S.C .X. S.A a fost de .X. zile (.X. zile reprezentând durata inspecției fiscale – .X. zile reprezentând perioada de suspendare a inspecției fiscale), nefiind astfel depășit termenul de 6 luni prevăzut pentru marii contribuabili.

În consecință, argumentele contestatarului cu privire la faptul că durata inspecției fiscale a depășit cu mult termenul de 6 luni prevăzut de lege pentru marii contribuabili nu pot fi reținute.

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, accesorii în suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, precum și la contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație S.C .X. S.A nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt,** prin contestația formulată S.C .X. S.A deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii aferente în suma de .X. lei, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013 nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

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

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

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

Se reține că atât în ceea ce privește suma totală de .X. lei, menționată la situația de fapt, cât și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel ce face o

*susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

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

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

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

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că S.C .X. S.A, deși contestă suma totală de .X. lei, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, accesorii în suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația

formulată de S.C .X. S.A pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, au dispus în sarcina S.C .X. S.A următoarele măsuri:

*„1.1 Completarea și depunerea declarațiilor recapitulative cod 390 VIES, rectificative, având în vedere data exigibilității TVA pentru următoarele perioade fiscale de raportare, în funcție de data emiterii documentului de către partenerii intracomunitari menționați în anexa nr.1 [...].”*

*„2.1 Depunerea unor noi declarații cod 394 – „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, corectate, pentru fiecare semestru din cadrul perioadei verificate, respectiv 01.01.2007 – 31.12.2011, pentru partenerii prezenți în anexa nr. 2 întocmită pentru fiecare an fiscal, în baza documentelor primite și emise, ordonate în baza criteriului de exigibilitate a TVA. De asemenea, la completarea noilor declarații, se va avea în vedere codul de înregistrare TVA corect, deținut de către partenerii menționați în anexa nr. 2 al căror cod a fost înscris eronat în declarațiile inițiale”.*

*„3.1 Completarea și depunerea declarațiilor rectificative, nominale, lunare, prin formularul „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, a contribuțiilor sociale datorate pentru fiecare perioadă de reîncadrare pe postul deținut anterior desfacerii contractului de*

*muncă, drept câștigat în instanță conform hotărârilor judecătorești definitive și irevocabile prezentate sintetic în anexa nr. 4.”*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.***

***[...]***

***(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.***

***(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”***

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

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

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

***c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate***



***împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.”***

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C .X. S.A prin Dispoziția de măsuri nr..X./2013 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Totodată, potrivit pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.*

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina S.C .X. S.A prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsuri de rectificare a declarațiilor, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției Generale .X. - Activitatea de inspecție fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013.

**3. Referitor la solicitarea contestatarii privind suspendarea executării Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt,** prin contestația formulată, S.C .X. S.A solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X., până la soluționarea prezentei contestații.

**În drept,** prevederile referitoare la suspendarea actului administrativ fiscal sunt stipulate la art.215 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”*

Potrivit acestor prevederi legale, executarea actului administrativ fiscal nu se suspendă prin introducerea contestației pe calea administrativă de atac, contribuabilul având dreptul de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, iar instanța competentă putând suspenda executarea cu îndeplinirea de către contribuabil a anumitor condiții.

Totodată, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.262/19.07.2007 pentru modificarea și completarea Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ:

*„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

*(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”*

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate, se reține că solicitarea S.C .X. S.A de suspendare pe cale administrativă a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X./2013, intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanței judecătorești, conform legii.

**4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra bazei de impozitare a TVA aferentă operațiunilor de închiriere efectuate de societate, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă motivele care au format convingerea organului de inspecție fiscală că tarifele practicate de S.C .X. S.A pentru închirierea unor**

**bunuri imobile aflate în patrimoniul societății sunt sub valoarea de piață și că această valoare se stabilește având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X."**

**În fapt**, S.C .X. S.A, în calitate de locator, a încheiat cu diverse persoane fizice, în calitate de locatari, contracte de închiriere care au avut ca obiect închirierea unor bunuri imobile cu destinația de locuință, aflate în patrimoniul societății.

Astfel, în perioada 01.12.2008 – 31.12.2011, S.C .X. S.A a emis către aceste persoane fizice facturi reprezentând contravaloarea chiriei stabilită conform contractelor încheiate, tarif de închiriere în care este inclusă și valoarea utilităților furnizate.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că tarifele practicate de societate pentru închirierea imobilelor în cauză, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA sau .X. lei, exclusiv TVA, sunt sub valoarea de piață.

Pentru stabilirea tarifului de închiriere la valoarea de piață, aplicabil pentru locuințe similare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.", reglementat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2008.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X., ca urmare a determinării unei baze de impozitare reprezentând diferența dintre valoarea chiriei stabilită conform tarifelor lunare în euro, reglementate de Ordonanța de urgență mai sus menționată și suma totală facturată de societate pe numele fiecărui locatar, exclusiv TVA.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, S.C .X. S.A susține că este o societate cu capital integral privat, astfel că prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008 nu sunt aplicabile, în legislația românească neexistând nicio reglementare pentru stabilirea tarifului lunar al chiriei pe mp care se aplică unei astfel de societăți.

De asemenea, în completarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, prin adresa nr. .X./2014 contestatarul susține că imobilele în cauză se află în incinta Centrului .X. și nu poate fi determinat un preț de piață în ceea ce privește închirierea acestora, având

un circuit juridic restrâns, în sensul că există doar în virtutea activității pe care .X. S.A o desfășoară ca și societate comercială.

**În drept**, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134, art.134<sup>1</sup> alin.(1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 16.10.2008, precizează:

*„ART. 134*

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

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

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

*ART. 134<sup>1</sup>*

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

*ART. 134<sup>2</sup>*

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

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

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

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin derogare exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art. 137 alin. (1) lit. a, alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de închiriere, precizează:

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

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

Se reține că potrivit art. 129 alin. (3) lit. a din actul normativ mai sus menționat:

„(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru prestările de servicii constând în închirierea de bunuri, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea beneficiarului.

Se reține că în baza contractelor de închiriere încheiate de S.C .X. S.A, în calitate de locator cu diverse persoane fizice, în calitate de locatari, contracte care au avut ca obiect închirierea unor bunuri imobile cu destinația de locuință, aflate în patrimoniul societății, contestatarul a emis către aceste persoane fizice facturi reprezentând contravaloarea chiriei stabilită conform contractelor încheiate.

Totodată, se reține că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tarifele practicate de societate pentru închirierea imobilelor în cauză, sunt sub valoarea de piață, precum și faptul că această valoare s-a stabilit având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.", reglementat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2008.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că deși conform prevederilor legale anterior precizate, pentru prestările de servicii constând în închirierea de bunuri, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea beneficiarului, contractele de închiriere în cauză, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, având menționate „tariful lunar de închiriere cu furnizare de utilități, inclusiv sau exclusiv TVA”, acestea fiind și sumele facturate de S.C .X. S.A către persoanele fizice locatari, din analiza Raportului de inspecție fiscală

nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă care au fost considerentele și temeiul legal în baza cărora organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tarifele de închiriere practicate de societate sunt sub valoarea de piață.

În ceea ce privește prevederile art. 7 alin. (1) pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală, referitoare la „Definiții ale termenilor comuni”, acestea precizează:

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

*26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”.*

Prin urmare, această definiție a prețului de piață este aplicabilă codului fiscal, cu excepția titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, astfel că din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă considerentele avute în vedere de către acestea în baza cărora au constatat că tariful de închiriere care ar fi trebuit practicat de SC .X. SA este cel stabilit conform acestor prevederi legale, respectiv prin determinarea prețului de piață potrivit definiției mai sus menționată.

Mai mult, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

De asemenea, având în vedere că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală și așa cum precizează și societatea prin contestația formulată, S.C .X. S.A este o societate comercială pe acțiuni, având forma de proprietate privată cu capital privat autohton, din analiza raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că baza de impozitare a TVA aferentă operațiunilor de închiriere în cauză se determină având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.”.

Totodată, se reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu rezultă dacă imobilele închiriate de societate diverselor persoane fizice se află în domeniul public și privat al statului și sunt administrate de Regia .X.", astfel încât în speță să fie aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală întrucât pe de o parte acestea au constatat faptul că imobilele cu destinația de locuință utilizate pentru închirierea către diverse persoane fizice se află în patrimoniul S.C .X. S.A, iar pe de altă parte, pentru stabilirea bazei de impozitare a TVA constată că sunt aplicabile prevederile ordonanței de urgență mai sus menționate referitoare la tariful chiriei care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X."

Astfel, deși au invocat prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,* având în vedere cele reținute mai sus, constatările contradictorii consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au stabilit cu claritate situația de fapt, stabilirea bazei de impozitare a TVA raportat la tariful chiriei stabilit potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008 nefiind întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Având în vedere cele precizate mai sus, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*



De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

*„(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

*“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede:

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013** emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspekție fiscală nr. .X./2013 în ceea ce privește **suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii**

**aferente în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**5. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile aferentă investițiilor în curs, în condițiile în care din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2011, S.C .X. S.A a efectuat investiții în bunuri imobile care au fost înregistrate în soldul debitor al contului .X. „Imobilizări corporale în curs de execuție”, analitic .X. „Imobilizări în curs pavilioane noi”.

Lucrările de investiții efectuate au fost contractate de S.C .X. S.A, în calitate de beneficiar, cu SC .X. SA, în calitate de constructor, conform contractului de antepriză nr. .X./2008 și actului adițional la acesta nr. .X./2008, contract care a avut ca obiect „realizarea de către constructor și predarea către beneficiar a lucrărilor”, respectiv a „lucrărilor de construire a unei clădiri cu destinația de pavilion expozițional, în suprafață de .X. mp, la adresa BD. .X., nr. .X., sector .X., .X., pe teren, conform devizelor ofertă” potrivit definiției „lucrări” menționate la pct. 1 din contract.

În ceea ce privește termenul de finalizare a lucrărilor, conform pct. 5.3 din contract, acesta este de „392 zile de la data primirii de către constructor a ordinului de începere a lucrărilor”.

Prin actul adițional nr. .X./2008 părțile au convenit, la solicitarea beneficiarului, urmare a lipsei disponibilităților de susținere financiară a proiectului, că „durata de finalizare prevăzută la art. 5.3 din contract se prelungește și data de finalizare a lucrărilor contractate devine 15 februarie 2010”.

În data de 27.01.2012, conform procesului verbal de inventariere încheiat în data de 27.01.2012, S.C .X. S.A a inventariat imobilizările corporale în curs de execuție evidențiate în contul .X.,

reprezentând lucrările în curs la pavilioanele expoziționale noi, menționându-se faptul că „lucrările de construire/amenajare pavilioane noi sunt oprite temporar până la soluționarea de către instanțele judecătorești a litigiului cu antreprenorul, conform Dosar .X. – Tribunal .X.”.

Aceeași mențiune este înscrisă și în procesul verbal privind rezultate inventarierii încheiat la data de 06.02.2013.

Până la data sistării, conform devizului întocmit la data de 31.05.2009, anexat facturii nr. .X./2009, ultima emisă de SC .X. SA către S.C .X. S.A, toate lucrările au fost executate, aprobate și confirmate de beneficiar, iar potrivit centralizatorului financiar anexat la această factură, au fost executate lucrări în valoare de .X. euro, față de valoarea totală a lucrărilor contractate, respectiv .X. euro.

Pentru realizarea investițiilor în curs de execuție reprezentând „pavilioane noi”, mai sus menționate, S.C .X. S.A a efectuat achiziții de bunuri și servicii de la un număr total de .X. furnizori, exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei, astfel:

- pentru achiziții de bunuri mobile și servicii efectuate de la SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SA, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei
- TVA în sumă de .X. lei aferentă avansurilor achitate SC .X. SA pentru achiziții de servicii de construcții montaj și materiale de construcții industriale.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C .X. S.A nu a prezentat documente prin care să facă dovada oportunității investiției, respectiv:

- un studiu de piață, obiectiv și neutru, întocmit de personal specializat în acest scop, privind cerințele pentru lansarea pe piață a serviciilor respective cu obiective clare și consistente, reale, din care să rezulte dimensiunea pieței și capacitatea de absorbție a serviciilor care vor fi oferite de S.C .X. S.A urmare punerii în funcțiune a spațiilor construite;
- o strategie de marketing și un plan de afaceri credibil, detaliat, specific activității desfășurate, concis, clar, relevant, măsurabil, bine structurat și încadrat în timp care să ofere o imagine de ansamblu asupra afacerii, în perspectiva punerii în funcțiune a obiectivului de investiții destinat menținerii și extinderii afacerii.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că până la data încheierii inspecției fiscale, imobilizările în curs „pavilioane noi” nu au fost finalizate și recepționate, începând cu data de 01.01.2010, reprezentând

data la care valoarea investițiilor în curs „pavilioane noi” nu a mai fost modificată conform proceselor verbale de inventariere, organele de inspecție fiscală, în baza prevederile art. 148 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la ajustarea TVA aferentă achizițiilor de bunuri mobile și servicii, precum și avansurilor achitate pentru achiziții de servicii de construcții montaj și materiale de construcții industriale, destinate investițiilor în curs, nefiind admisă la deducere TVA în sumă totală de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, S.C .X. S.A precizează că organele de inspecție fiscală nu au apreciat intenția societății în ceea ce privește obținerea unor venituri din exploatarea celor două pavilioane, respectiv faptul că toate demersurile întreprinse au avut și au ca scop finalizarea celor două construcții, neluând în considerare nici faptul că pentru construirea acestora, S.C .X. S.A a desființat .X. pavilioane.

De asemenea, contestatarul susține că investițiile nu au fost finalizate și recepționate de societate până la data finalizării inspecției fiscale datorită unor cauze obiective, independente de voința S.C .X. S.A, respectiv faptul că se află în litigiu cu SC .X. SA, constructorul pavilioanelor în cauză.

Totodată, prin contestația formulată, S.C .X. S.A invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv cauzele C-37/95 (statul belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV) și hotărârea din data de 29.11.2012 (SC .X. SRL împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală).

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2010, care precizează:

**„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează :

**„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza facturii.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește prevederile art. 148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, invocate de organele de inspecție fiscală, acestea stipulează:

*„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere”.*

Totodată potrivit pct. 53 alin. (1) și alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.*

*(6) În baza art. 148 lit. c) din Codul fiscal, în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă trebuie să ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite. Ajustarea dreptului de deducere se efectuează și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.”*

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.

Astfel, în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în situația în care persoana

impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă trebuie să ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite, ajustarea efectuându-se și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine. În această situație, ajustarea reprezintă anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru avansurile achitate SC .X. SA pentru achiziții de servicii de construcții montaj și materiale de construcții industriale și pentru achizițiile de bunuri și servicii destinate realizării imobilizărilor în curs „pavilioane noi”, sunt aplicabile dispozițiile art. 148 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile normelor metodologice de aplicare a acestui articol, acte normative mai sus menționate.

Totodată, referitor la imobilizările în curs „pavilioane noi”, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit devizului întocmit la data de 31.05.2009, anexat facturii nr. .X./2009, ultima emisă de SC .X. SA către S.C .X. S.A, toate lucrările au fost executate, aprobate și confirmate de beneficiar, iar potrivit centralizatorului financiar anexat la această factură, au fost executate lucrări în valoare de .X. euro, față de valoarea totală a lucrărilor contractate, respectiv .X. euro.

Astfel s-a constatat că până la data finalizării inspecției fiscale, imobilizările în curs „pavilioane noi”, pentru care societatea dedus TVA în sumă totală de .X. lei, nu au fost finalizate și recepționate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală care, pe de o parte au procedat la ajustarea TVA dedusă de societate pentru realizarea investițiilor în curs „pavilioane noi”, în baza prevederilor legale referitoare la ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, și care prevăd ajustarea TVA în situația în care serviciile achiziționate au fost alocate pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior acestea au fost alocate pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală au constatat faptul că

până la data finalizării inspecției fiscale imobilizările în curs „pavilioane noi” nu au fost finalizate și recepționate.

Astfel, aceste imobilizări în curs nefiind funcționale, nu se poate constata că acestea sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, respectiv momentul în care societatea își pierde dreptul de deducere sau dacă aceasta a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Față de cele reținute și analizate mai sus, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”.*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”*

Mai mult, întrucât de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a**



**desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, invocat și de societate, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile.** Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Se reține că în sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr. .X./2008, anexată în copie la dosarul cauzei.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată, S.C .X. S.A susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de intenția societății în ceea ce privește obținerea unor venituri din exploatarea celor două pavilioane, respectiv faptul că toate demersurile întreprinse au avut și au ca scop finalizarea celor două construcții.

Astfel, din analiza Proiectului programului de investiții pentru perioada 2007-2014, anexat de societate în copie la dosarul cauzei (vol II, pag. 215-223), aprobat de Adunarea generală ordinară a acționarilor S.C .X. S.A conform pct. 6 din Procesul verbal întocmit la data de 24.04.2007, anexat în copie la dosarul cauzei (vol. I pag.186-200 și vol.II pag.201-210), se reține că „propunerea construirii de noi pavilioane în anii următori, destinate manifestărilor expoziționale vine în întâmpinarea necesității extinderii spațiilor de expunere, ca urmare a creșterii de la an la an a numărului expozițiilor și a expozanților. [...] Prin construirea unor astfel de pavilioane se obține și o diversificare a serviciilor oferite de .X., spațiul obținut putând fi utilizat în afara manifestărilor expoziționale și ca centru de congrese de mari dimensiuni sau pentru organizarea de diferite evenimente culturale sau sportive.”

De asemenea, se reține că în Proiectul programului de investiții pentru perioada 2007-2014, au fost prezentate și argumentele în favoarea suplimentării suprafeței expoziționale interioare, precum și planul de investiții pe .X. ani în patru etape, care prevăd dezafectarea anumitor pavilioane.

Totodată, prin acest proiect se precizează că „societatea dispune de resurse proprii pentru finanțarea în totalitate a acestui program de investiții, cu excepția anului 2008 când se estimează o lipsă temporară de resurse de cca. .X. milioane euro. Pentru completarea resurselor în anul 2008 se poate apela la credite bancare sau la alte resurse financiare.”

Astfel, se reține că potrivit Hotărârii Adunării Generale Ordinare a Acționarilor S.C .X. S.A nr. .X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei (vol.II pag.233, 234) s-a aprobat “contractarea unui credit de investiții pentru finalizarea pavilionului expozițional .X.”.

Prin contestația formulată, societatea susține că intenția evidentă de finalizare a celor două pavilioane este confirmată și de faptul că S.C .X. S.A a solicitat, în repetate rânduri, .X. acordarea unui împrumut pentru finalizarea construcției celor două pavilioane, anexând în acest sens în susținerea contestației mai multe cereri de credit către .X.. Exemplu: cererea de credit înregistrată la .X. Sucursala Municipiului .X. sub nr. .X./2012.

De asemenea, prin contestația formulată S.C .X. S.A precizează că la data de .X./2012 a obținut autorizația de construire nr. .X. pentru continuarea lucrărilor de construire a pavilioanelor expoziționale cu regim de înălțime Sp+P+1E parțial, inclusiv instalațiile interioare aferente și organizare de șantier, conform autorizației de construire inițială nr. .X./2007, iar la momentul finalizării inspecției fiscale autorizația obținută la solicitarea S.C .X. S.A în vederea continuării lucrărilor de construire, este în vigoare până la data de .X./2015.

Totodată, se reține că la dosarul cauzei au fost anexate două memorii tehnice pe specialități, întocmite de SC .X. SRL în luna aprilie 2007, respectiv luna septembrie 2008, (vol.II pag. 224-227) prin care la pct. 1.2 „Descrierea lucrărilor” se menționează „mărirea suprafeței expoziționale existente cu un nou pavilion expozițional modern cu suprafața de .X. mp”, respectiv „mărirea suprafeței expoziționale a pavilionului .X. prin extinderea acestuia cu o suprafață de .X. mp”.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia până la data inspecției fiscale investițiile în curs nu au fost finalizate și recepționate, se reține că societatea precizează faptul că se află în litigiu cu constructorul SC .X. SA, precizând astfel că nerecepționarea și nefinalizarea investițiilor se datorează unor cauze obiective, independente de voința S.C .X. S.A.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală la stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurile achitate SC .X. SA pentru achiziții de servicii de construcții montaj și materiale de construcții industriale, precum și achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării imobilizărilor în curs „pavilioane noi”, au verificat îndeplinirea de către contestatar a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă investițiilor în curs „pavilioane noi”, pe considerentul că S.C .X. S.A nu a prezentat documente prin care să facă dovada oportunității investiției din care să rezulte dimensiunea pieței și capacitatea de absorbție a serviciilor care vor fi oferite de S.C .X. S.A urmare punerii în funcțiune a spațiilor construite sau o strategie de marketing și un plan de afaceri credibil care să ofere o imagine de ansamblu asupra afacerii, în perspectiva punerii în funcțiune a obiectivului de investiții destinat menținerii și extinderii afacerii, ci trebuiau să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile, care trebuie dovedită cu documente probante valabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a, art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, prevederi legale menționate la pct. 4 din prezenta decizie, din analiza cărora se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013** emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 în ceea ce privește **suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**6. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C .X. S.A beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând „avans marfă conform contract .X./2010”, avansuri achitate în vederea achiziționării de bunuri destinate imobilizărilor în curs „pavilioane noi”, în condițiile în care nu justifică faptul că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, bunurile în cauză nefiind livrate.**

**În fapt**, în vederea realizării investițiilor în curs „pavilioane noi”, S.C .X. S.A, în calitate de achizitor, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de furnizor, contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./2010, înregistrat la SC .X. SA sub nr. .X./2010, care la pct. 2 „Obiectul contractului” precizează: „Furnizorul se obligă să furnizeze, respectiv să vândă și să livreze franco depozit achizitor (.X.) materiale de construcții industriale [...]”, iar potrivit pct. 3.2 „Modalități și condiții de plată”: „un avans de 50% din valoarea contractului în termen de max. 5 zile de la data semnării contractului și emiterii facturii de avans, cu ordin de plată, în contul furnizorului”.

Durata contractului a fost stabilită pentru perioada 17.11.2010 – 17.11.2011 potrivit pct. 4 din contract, care precizează că acesta „este valabil 12 luni, cu posibilitatea de prelungire cu acordul părților prin act adițional”.

Astfel, potrivit actului adițional nr. .X. la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./2010, părțile au convenit să prelungească valabilitatea acestui contract, pentru o nouă perioadă de 6 luni, respectiv de la data de .X./2011 până la data de .X./2012.

În baza contractului de vânzare – cumpărare mai sus menționat, SC .X. SRL a emis către S.C .X. S.A facturile nr. .X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./2010, care au avut ca obiect „avans marfă conform contract .X./2010”.

S.C .X. S.A a achitat integral contravaloarea acestor facturi, exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificării, s-a constatat că furnizorul SC .X. SRL nu a efectuat, în cadrul termenului de valabilitate a contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./2010, livrarea bunurilor contractate, avându-se în vedere și actul adițional prin care s-a prelungit valabilitatea contractului până la data de .X./2012.

Astfel, întrucât nici până la data finalizării inspecției fiscale, respectiv .X./2013, avansurile achitate de contestatar către SC .X. SRL nu au fost închise fie prin livrare de bunuri, fie prin restituire ca urmare a neîndeplinirii contractului de vânzare – cumpărare, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C .X. S.A dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor avansuri, operațiunile în cauză nefiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

**În drept**, potrivit art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 25.10.2010:

**„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Întrucât așa cum s-a prezentat la situația de fapt, urmare întocmirii contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2010, înregistrat la SC .X. SA sub nr. .X./2010 și achitării avansurilor către SC .X. SRL,

contestatara nu a efectuat achiziția bunurilor contractate, în cadrul termenului de valabilitate a contractului, respectiv .X./2010 –.X./2012, având în vedere și actul adițional la acest contract, și nici ulterior până la data încheierii inspecției fiscale, respectiv .X./2013, și nu a solicitat furnizorului restituirea avansurilor achitate, se reține că aceasta nu justifică operațiunea pentru care au fost facturate avansurile și că această operațiune a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA.

Mai mult, se reține că în conformitate cu pct. 69 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal [...].”**

Potrivit acestor prevederi legale, regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, stornarea efectuându-se separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.

Se reține că SC .X. SA nu a înregistrat în evidența contabilă până la finalizarea inspecției fiscale o astfel de factură de regularizare a plăților în avans emisă de SC X SRL care să justifice livrarea bunurilor pentru care au fost achitate avansuri și deducerea TVA în sumă totală de .X. lei conform facturilor de avans nr. .X./2010, nr..X./2010 și nr. .X./2010, o astfel de factură nefiind prezentată nici în susținerea contestației.

Prin urmare, bunurile în cauză nefiind livrate și nici avansurile restituite, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că SC .X. SA nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor avansuri.

În ceea ce privește argumentele SC .X. SA referitoare la faptul că între SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SA a fost încheiat un contract de preluare a datoriei, prin care SC .X. SRL a transmis către SC .X. SRL obligația de restituire a debitului în cuantum de .X. lei, rezultat din derularea contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2010, iar avansul achitat de contestatar către SC .X. SRL a fost compensat la data de .X./2013, făcând obiectul unui contract de vânzare – cumpărare încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum rezultă din Contractul de preluare a datoriei nr. .X., anexat în copie la dosarul cauzei, vol. VII, pagina 49, acesta a fost încheiat la data de .X./2013, ulterior perioadei supusă verificării, respectiv **01.01.2007 - 31.12.2011**.

Potrivit art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța decât asupra motivelor de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, acesta neputându-se pronunța asupra unei perioade ce nu a făcut obiectul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2013, contestată.

Totodată, în ceea ce privește argumentele SC .X. SA referitoare la faptul că pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare cu control ulterior, aprobate prin Deciziile de rambursare nr. .X./2008, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Ordinului ministrului finanțelor și economiei nr. .X./2007, respectiv CAP. 2 „Procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare” lit. E pct. 5, care precizează:

***„Inspecția fiscală ulterioară se efectuează în maximum 2 ani de la aprobarea rambursării”,*** se reține că acesta nu este un termen de



decădere pentru că nu este calificat ca atare de lege, având în vedere că nu este prevăzută o sancțiune pentru încălcarea lui.

Mai mult, se reține că pentru soluționarea cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, inspecția fiscală a fost efectuată în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, conform prevederilor art. 91 și art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, aceste argumente ale contestatarului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, referitor la argumentele SC .X. SA cu privire la faptul că pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare cu control ulterior, organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. .X./2005, care potrivit art. 2 „*se aplică începând cu deconturile aferente lunii iulie 2005*”, în condițiile în care în speță erau aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor și economiei nr. .X./2007, care potrivit art. 2 “*se aplică începând cu deconturile aferente lunii noiembrie 2007*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Indicarea unui alt ordin al ministrului finanțelor publice, care se referă la metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente unei perioade anterioare celei care au făcut obiectul inspecției fiscale, nu poate conduce la stabilirea unei alte situații de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, care a condus la stabilirea unei TVA nedeductibile în sumă de .X. lei.

Mai mult, așa cum rezultă din Decizia de impunere nr. .X./2013, contestată, referitor la taxa pe valoarea adăugată, respectiv pct. 2.1.3 ”Temeiul de drept”, organele de inspecție fiscală nu au prezentat ca temei de drept Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2005.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și în mod legal au calculat accesoriile aferente în sumă de **.X. lei** potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atâta

timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X..

**7. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar în sarcina S.C .X. S.A taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care din conținutul actului administrativ atacat nu rezultă motivele care au format convingerea organului de inspecție fiscală că operațiunile constând în prestarea de către societate, în beneficiul Centrului .X., a serviciilor pentru organizarea participării agenților economici autohtoni la diverse târguri și expoziții internaționale, sunt operațiuni impozabile în România.**

**În fapt**, în perioada 2007 – 2011, S.C .X. S.A, în calitate de executant a încheiat cu Centrul .X. (în continuare .X.), în calitate de beneficiar, contracte de prestări servicii care au avut ca obiect prestarea de servicii pentru organizarea participării unor agenți economici la diverse târguri și expoziții internaționale.

În vederea realizării obiectului acestor contracte, S.C .X. S.A a încheiat cu fiecare organizator extern de târguri și expoziții, contracte în baza cărora a primit facturi emise pe numele său, pe care le-a achitat, reprezentând contravaloarea serviciilor mai sus menționate, respectiv executarea tuturor categoriilor de lucrări necesare pentru amenajarea și demontarea standului, prestarea de servicii aferente închirierii, proiectării, executării (punerea în operă, inclusiv transportul materialelor de amenajare, reprezentare, etc.) și dotării pavilionului românesc.

De asemenea, în vederea realizării obiectului contractelor încheiate cu .X., neînregistrat în scopuri de TVA, S.C .X. S.A a primit facturi emise pe numele său și de la diverși furnizori interni și externi.

S.C .X. S.A a facturat .X. comisionul negociat prin fiecare contract încheiat cu acesta, iar în baza decontului detaliat cu documente

justificative privind cheltuielile efectuate, a facturat .X. valoarea totală a serviciilor contractate cu organizatorii externi de târguri și expoziții și facturate de aceștia pe numele său, precum și serviciile facturate către S.C .X. S.A de furnizorii interni și externi.

Facturile astfel emise au fost evidențiate de contestatar în jurnalul pentru vânzări fie ca operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, fie ca operațiuni pentru care a aplicat cota zero de TVA sau ca operațiuni neimpozabile în România, considerând că locul prestării serviciilor în beneficiul .X. nu este în România, ci în țările în care evenimentele au avut loc.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A nu are calitatea de organizator al târgurilor și expozițiilor internaționale, ci de cumpărător-revânzător al serviciilor prestate de către diverse persoane impozabile stabilite pe teritoriul României sau în afara teritoriului României (pe teritoriul unor state terțe sau pe teritoriul unor state membre), achiziționate pe numele său, în beneficiul .X..

De asemenea, urmare verificării s-a constatat că pentru serviciile facturate .X. nu sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (5) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că locul prestării nu este acolo unde evenimentele se desfășoară efectiv, aceste servicii nefiind impozabile în statele membre pe teritoriul cărora au fost organizate manifestările expoziționale, întrucât S.C .X. S.A nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în aceste state, înainte de data la care evenimentele au avut loc.

Aceasta constatare a avut la baza adresa din data de .X./2011 emisă de autoritatea fiscală din .X., respectiv „Direction .X.” către S.C .X. S.A unde a fost înregistrată sub nr. .X./2011, referitoare la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru taxa achitată de societate pe teritoriul .X. organizatorului de târg (.X.), prin care se precizează faptul că „urmare verificării efectuate de către autoritatea fiscală din .X. a rezultat că S.C .X. S.A a realizat pe teritoriul .X. operațiuni suspuse taxării”, precum și faptul că „un contribuabil stabilit pe teritoriul altui stat membru decât .X. trebuie să identifice și să declare operațiunile impozabile realizate în .X., în caz contrar, trebuie să achite direct taxa pe valoarea adăugată”. S-a precizat că „urmare verificărilor efectuate autoritatea fiscală din .X. a stabilit că S.C .X. S.A era obligată să se înregistreze în .X. pentru colectarea și declararea TVA aferentă operațiunilor realizate pe teritoriul .X.”.

Prin urmare, deoarece S.C .X. S.A este înregistrată în scopuri de TVA în România, fără a se înregistra la autoritățile fiscale din statele membre pe teritoriul cărora au fost organizate evenimentele de natura

târgurilor și expozițiilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A are obligația colectării TVA în sumă totală de .X. lei întrucât trebuie să se supună prevederilor legislației fiscale aplicabile pe teritoriul României, iar serviciile prestate în beneficiul .X. sunt operațiuni taxabile în România prin aplicarea regimului normal de taxare și cota standard de TVA, în vigoare la data faptului generator și exigibilității taxei pe valoarea adăugată.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată S.C .X. S.A precizează că întrucât .X. nu este înregistrată în scopuri de TVA, locul prestării serviciilor de organizare a evenimentelor se determină potrivit prevederilor art. 133 alin. (5) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care locul prestării pentru aceste servicii, din punct de vedere al TVA, este acolo unde evenimentul se desfășoară efectiv, serviciile în cauză nefiind impozabile în România.

De asemenea, prin contestația formulată S.C .X. S.A precizează că neînregistrarea în scopuri de TVA într-un stat membru nu modifică locul prestării de servicii, organele de inspecție fiscală neinvocând niciun temei legal care să susțină aceste constatări.

Totodată, S.C .X. S.A susține că în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, acestea sunt contradictorii întrucât pe de o parte s-a constatat faptul că societatea a efectuat operațiuni în sfera TVA pe teritoriul .X., iar pe de altă parte s-a constatat că aceste operațiuni sunt impozabile în România.

Invocând și adresa nr. .X./2013 a direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice referitoare la speța în cauză, S.C .X. S.A susține că nu datorează în România taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

**În drept**, referitor la prestarea de servicii, art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29.01.2010, stipulează:

**„Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”**

În ceea ce privește locul prestării de servicii, art. 133 alin. (1) și alin. (2) lit. h pct. 1 din actul normativ mai sus menționat, precizează:

**„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.**

**(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

**h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:**

**1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;”.**

Începând cu data de 01.01.2010 art. 133 din același act normativ, precizează la alin. (1) lit. a și lit. b, alin. (3) și alin. (4) lit. c:

**„(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:**

**a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;**

**b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.**

**[...]**

**(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.**

**(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

**c) locul prestării efective, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități;”.**

Prevederile art. 133 alin. (1) lit. a și lit. b, alin. (2) și alin. (3) au fost menținute și începând cu data de 05.09.2011, cu precizarea că de la această dată, alin. (5) lit. f al art. 133 stipulează:

**„(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:**

**f) locul în care activitățile se desfășoară efectiv, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv în cazul serviciilor prestate de organizatorii acestor activități, prestate către persoane neimpozabile.”**

Potrivit pct. 13 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

**„(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană juridică neimpozabilă se determină conform art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal.”**

Se reține că potrivit prevederilor legale anterior precizate, reprezintă o prestare de servicii, orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, iar locul prestării de servicii este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

De asemenea, se reține că începând cu data de 01.01.2007, prin derogare de la prevederile referitoare la locul prestării de servicii, respectiv unde prestatorul este stabilit, pentru prestările de servicii constând în servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități, locul prestării serviciilor este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile.

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2010, locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

Prin excepție, începând cu această dată, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități, locul prestării este locul în care aceste servicii au fost prestate efectiv.

Începând cu data de 05.09.2011, pentru serviciile mai sus menționate, prestate către persoane neimpozabile, locul prestării este locul în care activitățile se desfășoară efectiv.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, S.C .X. S.A a facturat către .X. conform contractelor încheiate cu acesta, în baza decontului detaliat și a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate,

valoarea totală a serviciilor contractate cu organizatorii externi de târguri și expoziții, facturate de aceștia pe numele său, precum și serviciile facturate către S.C .X. S.A de furnizorii interni și externi, servicii constând în executarea tuturor categoriilor de lucrări necesare pentru amenajarea și demontarea standului, prestarea de servicii aferente închirierii, proiectării, executării (punerea în operă, inclusiv transportul materialelor de amenajare, reprezentare, etc.) și dotării pavilionului românesc, operațiuni considerate de societate ca scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, operațiuni pentru care a aplicat cota zero de TVA sau operațiuni neimpozabile în România.

Având în vedere cele de mai sus, natura serviciilor prestate, respectiv organizarea participării unor agenți economici la diverse târguri și expoziții internaționale, precum și faptul că pentru achiziționarea serviciilor de organizare a evenimentelor defășurate în alte țări, .X. acționează în calitate de persoana neimpozabilă, fapt ce rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că pentru aceste servicii, locul prestării se consideră a fi locul în care aceste activități se desfășoară efectiv, respectiv în țările în care au fost organizate târgurile și expozițiile.

Totodată, se reține că în acest sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat în speța în cauză, care menționează:

„Precizăm că potrivit prevederilor art. 133 alin. (1) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor, o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoana impozabilă.

Întrucât din informațiile pe care le deținem Centrul nu este o persoană înregistrată în scopuri de TVA, precizăm că pentru achiziționarea serviciilor de organizare a evenimentului din .X., acționează în calitate de persoană neimpozabilă.

Prin urmare, din punct de vedere al TVA, locul prestării acestor servicii se determină potrivit prevederilor art. 133 alin. (5) lit. f din Codul fiscal.

Astfel, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv în cazul serviciilor prestate de organizatorii acestor activități, prestate către persoane neimpozabile, locul prestării se consideră a fi locul în care activitățile se desfășoară efectiv.

Pentru stabilirea regimului TVA aplicabil serviciilor de organizare prestate de dvs. În beneficiul Centrului este necesar să analizați legislațiile în domeniul TVA din .X. și .X., statele membre unde se

consideră că au locul din punct de vedere al TVA serviciile prestate de dvs.”

Astfel, chiar în situația în care, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, pentru serviciile facturate către .X., S.C .X. S.A are calitatea de cumpărător – revânzător, locul prestării acestor servicii constând în organizarea participării unor agenți economici la diverse târguri și expoziții internaționale, este considerat a fi locul în care aceste activități se desfășoară efectiv, respectiv în țările în care au fost organizate aceste târguri și expoziții, întrucât serviciile în cauză au fost efectuate în aceste țări.

Faptul că ulterior emiterii de către organizatorii acestor evenimente facturi către SC .X. SA reprezentând contravaloarea serviciilor mai sus menționate, iar contestatarul a emis, pentru aceleasi servicii facturi catre .X., nu poate determina stabilirea locului prestării și impozitarea acestor operațiuni în România, atâta timp cât aceste servicii au fost prestate în alte țări.

Se reține că în ceea ce privește operațiunile impozabile în România, art. 126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precizează :

**„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

**b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

**c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;**

**d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”.**

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).



Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

**„2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”**

Având în vedere că așa cum s-a reținut mai sus, locul de prestare a serviciilor în cauză nu este în România, ci în țările în care târgurile și expozițiile au fost desfășurate efectiv, se reține că nu sunt îndeplinite, cumulativ, cele patru condiții prevăzute de art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, pentru ca operațiunile desfășurate de S.C .X. S.A să fie impozabile în România.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, se reține că deși conform prevederilor legale anterior precizate, pentru prestările de servicii constând în organizarea participării agenților economici autohtoni la diverse târguri și expoziții internaționale, locul prestării nu este în România, ci în țările în care târgurile și expozițiile au fost desfășurate efectiv, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organul de soluționare a contestației reține că nu rezultă care au fost considerentele și temeiul legal în baza cărora organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru aceste servicii locul prestării este în România, iar S.C .X. S.A datorează TVA aferentă ca urmare a faptului că aceste operațiuni sunt impozabile în România.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că operațiunile în cauză sunt impozabile în România, neaplicându-se prevederile legale referitoare la locul prestării de servicii întrucât SC .X. SA, în relația cu organizatorii externi de târguri și expoziții,

nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în țările în care au avut loc aceste evenimente, se reține că relația care trebuie analizată este aceea dintre SC .X. SA și .X..

Faptul că societatea nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în țările în care au fost prestate efectiv aceste servicii, a avut drept consecință nerambursare TVA achitată de SC .X. SA pe teritoriul acestor țări, organele de inspecție fiscală constatând această situație în cazul .X., cu referire la adresa autorităților fiscale din această țară, emisă în data de .X./2011 contestatarului.

Mai mult, se reține că în susținerea acestor constatări organele de inspecție fiscală nu au invocat niciun temei de drept, fapt menționat și de către societate prin contestația formulată.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în situația neînregistrării în scopuri de TVA de către SC .X. SA în statele membre în care au fost desfășurate evenimentele, locul prestării devine România și că aceste operațiuni sunt impozabile în România.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală având în vedere că în ceea ce privește operațiunile derulate în .X., pe de o parte s-a constatat faptul că serviciile facturate către .X. au fost realizate pe teritoriul .X., fiind invocată în acest sens adresa din data de 08.03.2011, menționată la situația de fapt, emisă de autoritatea fiscală din această țară către S.C .X. S.A, iar pe de altă parte au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor servicii, ca urmare a faptului că sunt impozabile în România.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că serviciile prestate în beneficiul .X. și a firmelor din România participante la diverse târguri și expoziții, au fost efectuate atât pe teritoriul României cât și în afara teritoriului României, se reține că din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă dacă societatea a considerat ca fiind neimpozabile în România atât serviciile pentru organizarea participării unor agenți economici la diverse târguri și expoziții internaționale pentru care locul prestării este considerat a fi locul în care aceste activități se desfășoară efectiv, cât și serviciile care au fost efectuate pe teritoriul României.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003,

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, menționate la pct.4 din prezenta decizie.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013** emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**8. Referitor la suma totală de .X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la

persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, **Agencia Naționala de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina S.C .X. S.A această sumă, în condițiile în care pentru stabilirea bazei de calcul al acestor obligații fiscale s-au avut în vedere veniturile sub forma avantajelor în natură realizate de salariații care au beneficiat de închirierea bunurilor imobile utilizate exclusiv ca destinație de locuință, venituri considerate de acestea sub valoarea de piață și evaluate pe baza tarifelor lunare în euro care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X."**

**In fapt**, așa cum s-a reținut la pct. 4 din prezenta decizie, în baza contractelor de închiriere încheiate de S.C .X. S.A, în calitate de locator cu diverse persoane fizice, în calitate de locatari, contracte care au avut ca obiect închirierea unor bunuri imobile cu destinația de locuință, aflate în patrimoniul societății, contestatarul a emis către aceste persoane fizice facturi reprezentând contravaloarea chiriei stabilită conform contractelor încheiate.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tarifele practicate de societate pentru închirierea imobilelor în cauză, care cuprinde și valoarea utilităților, sunt sub valoarea de piață, stabilind faptul că această valoare se determina având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.", reglementat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la evaluarea veniturilor obținute de persoanele fizice sub forma avantajelor în natură rezultate din închirierea locuinței la un tarif sub valoarea de piață, evaluarea realizându-se pe baza tarifelor lunare în euro reglementate prin ordonanța de urgență mai sus menționată, exclusiv valoarea utilităților.

Urmare majorării veniturilor sub forma avantajelor în natură, cu sumele rezultate din închirierea locuinței la un tarif stabilit de organele de inspecție fiscală ca fiind sub valoarea de piață, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A diferențe suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția

individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, pentru care au fost calculate accesoriile aferente.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile care fac obiectul acestui capăt de cerere, S.C .X. S.A a prezentat susținerile și argumentele pe care se întemeiază contestația, la capitolul TVA referitor la „operatiunile de inchiriere de bunuri imobile cu destinația de locuințe”.

Astfel, S.C .X. S.A a precizat că este o societate cu capital integral privat și prin urmare prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2008 nu sunt aplicabile, în legislația românească neexistând nicio reglementare pentru stabilirea tarifului lunar al chiriei pe mp care se aplică unei astfel de societăți.

De asemenea, în completarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, prin adresa nr. .X./2014 contestatarul susține că imobilele în cauză se află în incinta Centrului .X. și nu poate fi determinat un preț de piață în ceea ce privește închirierea acestora, având un circuit juridic restrâns, în sensul că există doar în virtutea activității pe care .X. S.A o desfășoară ca și societate comercială.

Așa cum s-a reținut la pct. 4 din prezenta, Decizia de impunere nr. .X./2013, contestată, a fost desființată în ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor de închiriere efectuate de societate către diverse persoane fizice, ca urmare a faptului că din raportul de inspecție fiscală nu au rezultat motivele care au format convingerea organului de inspecție fiscală că tarifele practicate de S.C .X. S.A pentru închirierea acestor bunuri imobile sunt sub valoarea de piață și că această valoare se determină având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.”.

**In drept**, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, precizează:

**„(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.**

**(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”**

Începând cu 01.01.2010 alin. (2) lit. k al art. 55 are următorul conținut:

**„(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:**

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”**

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, la stabilirea veniturilor impozabile din salarii avându-se în vedere și avantajele în bani și în natură.

In ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, potrivit art. 26 și art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2009, precizează:

#### **„ART. 26**

**Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).**

#### **ART. 27**

**(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei**

***cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”***

Începând cu data de 28.02.2011 art. 26 are următorul conținut:

***„Angajatorii au obligația de a calcula și de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției datorate de angajator la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19”, iar începând cu data de 01.01.2011, art. 27 alin. (1) precizează:***

***„(1) Angajatorii au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar, conform legii, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”***

In ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, art. 23 alin. (1) lit. a, respectiv art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 23**

***(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:***

***a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II; [...]***

**ART. 24**

***(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1).”***

In ceea ce privește contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, art. 101 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:  
a) suma veniturilor brute realizate lunar;”.**

Începând cu data de 12.11.2009, art. 85 alin. (1) lit.a din actul normativ mai sus menționat precizează:

**„(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:**

**a) suma veniturilor brute realizate lunar;”**, iar începând cu data de 01.01.2001, potrivit art. 82 și art. 83 alin. (1) din același act normativ:

**„ART. 82**

**(1) Contribuțiile se stabilesc în funcție de tarife și clase de risc.**

**(2) Tariful de risc se determină pentru fiecare sector de activitate în funcție de riscul de accidentare și de îmbolnăvire profesională din cadrul sectorului respectiv.**

**(3) În cadrul tarifelor de risc diferențierea pe categorii de activități se realizează prin clase de risc.**

**ART. 83**

**(1) Tarifele și clasele de risc se stabilesc potrivit normelor metodologice de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, elaborate de CNPAS și aprobate prin hotărâre a Guvernului”.**

In ceea ce privește contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează:

**„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii.”**

Începând cu data de 01.01.2001, art. 7 alin. (1) are următorul conținut:

**„Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota prevăzută de lege, aplicată asupra**



**veniturilor care constituie, potrivit legii, baza de calcul al acestei contribuții, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii.”**

In ceea ce privește contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, art.257 alin. (1) și alin. (2), art. 258 alin. (1), alin. (2) și alin. (7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“ART. 257**

**(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).**

**(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:**

**a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]”**

**ART. 258**

**(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.**

**(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”**

Începând cu data de 25.03.2011, art. 257 alin. (2) precizează:

**„(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:**

**a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri realizate din desfășurarea unei activități dependente;”**

In ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, art. 6 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2006, precizează:

**„(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații**

**de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor.

Totodata, având în vedere că așa cum s-a reținut la pct. 4 din prezenta, Decizia de impunere nr. .X./2013, contestată, a fost desființată în ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor de închiriere efectuate de societate către diverse persoane fizice, ca urmare a faptului că din raportul de inspecție fiscală nu au rezultat motivele care au format convingerea organului de inspecție fiscală că tarifele practicate de S.C .X. S.A pentru închirierea acestor bunuri imobile sunt sub valoarea de piață și că această valoare se determină având în vedere tariful lunar al chiriei pe mp care se aplică pentru închirierea locuințelor și terenului aferent acestora, aflate în domeniul public și privat al statului, administrate de Regia .X.", iar organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor obținute de persoanele fizice sub forma avantajelor în natură prin evaluarea acestor venituri așa cum s-a reținut mai sus, stabilind astfel în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuțiile anterior precizate, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală, referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, a prevederilor pct. 75 lit. b din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform carora:

**„75. Evaluarea avantajelor în natură sub forma folosirii numai în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii se face astfel:**

**b) evaluarea folosinței cu titlu gratuit a locuinței primite se face la nivelul chiriei practicate pentru suprafețele locative deținute de stat. Avantajele conexe, cum ar fi: apă, gaz, electricitate, cheltuieli de întreținere și reparații și altele asemenea, sunt evaluate la valoarea lor efectivă;”**, acestea nu pot fi reținute întrucât bunurile imobile în cauză au fost închiriate de S.C .X. S.A diverselor persoane fizice în baza contractelor încheiate care reprezintă, așa cum s-a reținut la pct. 4 din prezenta, acordul de voință al părților, și în care a fost prevăzut „tariful lunar de închiriere cu furnizare de utilități, inclusiv sau exclusiv TVA”.

Astfel, bunurile imobile în cauză nu au fost folosite cu titlu gratuit.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013** emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 în ceea ce privește **suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția**

**pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei și accesorii aferente în suma de .X. lei, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie și de constatările ce vor fi efectuate urmare reanalizării TVA aferentă operațiunilor de închiriere în cauză.**

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**9. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C .X. S.A datorează această sumă, în condițiile în care nu a calculat și nu a reținut la sursă impozitul pe salarii și contribuțiile datorate de asigurați pentru compensațiile echivalente cu .X. salarii de bază brute din luna premergătoare concedierilor, acordate de societate salariaților concediați ca urmare a hotărârilor judecătorești definitive și irevocabile.**

**In fapt, salariații concediați de S.C .X. S.A au câștigat în instanță drepturi de natură salarială stabilite prin Contractul colectiv de muncă, respectiv o compensație „echivalentă cu douăsprezece salarii de bază brute din luna premergătoare concedierii”.**

Din cele .X. salarii stabilite prin contractul colectiv de muncă, un salariu brut a fost achitat de S.C .X. S.A, în calitate de angajator, la data desfacerii contractelor de munca. Pentru aceste drepturi achitate, societatea a îndeplinit obligațiile fiscale cu privire la reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Plata sumelor datorate salariaților concediați s-a efectuat fie direct de către S.C .X. S.A la valoarea netă, după reținerea la sursă a

impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, fie indirect prin executarea conturilor bancare ale societății de către executori judecătorești, la valoarea brută, fără efectuarea reținerii la sursă a acestui impozit și acestor contribuții.

Astfel, S.C .X. S.A nu a calculat și reținut la sursă impozitul pe venit și contribuțiile sociale în situația în care valoarea compensărilor reprezentând .X. salarii brute a fost executată silit.

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește impozitul pe venit și contribuțiile sociale mai sus menționate, obligația fiscală privind reținerea la sursă trebuia îndeplinită de societate chiar dacă sumele datorate au fost executate silit la valoarea brută a drepturilor salariale sau asimilate salariilor convenite, așa cum s-a stabilit prin fiecare hotărâre judecătorească rămasă definitivă și irevocabilă pronunțată pe numele fiecărei persoane fizice care a inițiat procesul de soluționare a cauzei civile împotriva S.C .X. S.A.

În consecință, organelor de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. S.A impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

**In drept**, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, se rețin prevederile art. 55 alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2009, menționate la pct. 8 din prezenta decizie.

Pct. 68 lit. I din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:**

**I) compensații bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă;”.**

Totodată, art. 57 alin. (1) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2009, precizează:

**„(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.”**

Potrivit pct. 106, 108 și pct. 111 lit. b din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***„106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.***

***108. Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri.***

***111. Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, cota de impozit de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:[...]”.***

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă. La stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere și sumele incasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice alte sume de natura salarială, cum ar fi compensațiile bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii.

Totodată, se reține că obligația calculării și reținerii la sursă a impozitului datorat de beneficiarii veniturilor, în speta compensațiilor acordate ca urmare a hotărârilor judecătorești, revine plătitorului de venituri, respectiv S.C .X. S.A.

În consecință se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina societății un impozit în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat accesorii aferente.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, se rețin prevederile art. 22 alin. (1), art. 23 alin. (1) lit. a și art. 31 alin. (6) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de

pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“ART. 22**

**(1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II și de angajatorii acestora se fac lunar de către angajatori.**

**ART. 23**

**(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:**

**a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II;**

**ART. 31**

**(6) Nereținerea și nevărsarea de către angajatori a contribuției individuale de asigurări sociale, prevăzută la art. 21 alin. (2) și la art. 22 alin. (1), constituie stopaj la sursă și generează plata unor penalități, potrivit reglementărilor legale în vigoare.”**

Începând cu data de 20.12.2010 potrivit art. 32 alin. (1) din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice

**„(1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorată de către asigurații prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. I și II, respectiv de către angajatorii acestora se fac lunar de către angajatori.”**

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, se rețin prevederile art.257 alin. (1), alin. (2) lit.a din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct. 8 din prezenta decizie.

Totodată, se reține că potrivit art.257 alin. (7) din același act normativ:

**„(7) Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și e [...]”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că baza de calcul a contribuțiilor în cauză este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor.

Așa cum s-a reținut mai sus, contravaloarea compensațiilor acordate ca urmare hotărârilor judecătorești, reprezintă venituri salariale care trebuiau cuprinse la calculul impozitului pe veniturile din salarii și care se includ la stabilirea bazei de calcul a contribuțiilor mai sus menționate.

Totodata, se retine ca in ceea ce priveste contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați aceasta este datorată de asigurați, in speță persoanele fizice care au beneficiat de compensațiile echivalente cu .X. salarii de bază brute din luna premergătoare concedierilor, conform hotărârilor judecătorești, iar calculul și plata acestei contribuții se fac de către angajator, în speță S.C .X. S.A.

În ceea ce priveste contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, se reține că obligația virării contribuției revine persoanei juridice care plătește asiguraților veniturile salariale, în speță compensațiile mai sus menționate, care se supun impozitului pe venit, această obligație fiind în sarcina S.C .X. S.A.

Prin urmare, întrucât la stabilirea bazei de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, societatea nu a inclus contravaloarea compensațiilor mai sus menționate, care reprezintă venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, iar obligația calculării și plății acestor contribuții revine S.C .X. S.A, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor diferențe suplimentare de plată în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, precum și accesoriile aferente.

Argumentele societatii cu privire la faptul ca S.C .X. S.A a calculat si declarat contributiile datorate de catre angajator chiar in situatia in care compensatiile au fost executate silit la valoarea bruta a acestora, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr. .X./2013, pagina 78, in ceea ce priveste contributiile datorate de angajator s-a constatat faptul ca „S.C .X. S.A a calculat si declarat contributiile datorate de catre angajator chiar in situatia in care compensarile au fost executate silit la valoarea bruta a acestora, fara a se constata deficiențe de natură fiscala”.

De asemenea, referitor la argumentele societății cu privire la faptul că sumele în cauză au fost executate silit prin poprire de către executorul judecătoresc, acesta având obligația să calculeze și să vireze contribuțiile aferente sumelor poprite, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât reținerea și virarea atât a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuțiile în cauză cad în sarcina contribuabilului, respectiv a S.C .X. S.A, în calitatea sa de subiect al raportului juridic fiscal, societatea având posibilitatea de a se îndrepta pe cale judecătorească împotriva executorului judecătoresc în recuperarea sumelor cu care consideră că a fost prejudiciată.



Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sacina S.C .X. S.A impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, precum și accesoriile aferente, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X..

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

### ***DECIDE***

**1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X. **în ceea ce privește suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, accesorii în suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, precum și contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2013.

**2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționarea contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de SC .X. SA împotriva Dispoziției nr. X/012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acestora spre competență soluționare Direcției Generale .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.**

**3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor în soluționarea cererii formulate de SC .X. SA de suspendare a executării actului fiscal contestat, în speță a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X..**

**4. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.**

**5. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X. în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa**

pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, accesorii aferente în suma de .X. lei.

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

***DIRECTOR GENERAL***