

DECIZIA nr 924/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de DGRFP Ploiesti cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin imputernicit SC x SRL, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **10.06.2014**, inregistrata la AJFP Ialomita sub nr. x si reinregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL x, comunicata in data de **08.05.2014**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IL x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma totala de x.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de **x**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca societatea nu detine certificate de livrare prin care sa faca dovada aplicarii scutirii de TVA.

Combustibilul achizitionat de societate pentru care furnizorii au emis facturile care fac obiectul contestatiei a fost livrat catre companii aeriene nestabilite in Romania.

Societatea detine avize (certificate) de livrare emise de furnizori de combustibil prin care se face dovada efectuarii livrarii de combustibil catre companii nestabilite in Romania a caror activitate se considera a fi intotdeauna transport international de persoane/marfuri (conform prevederilor art. 9 alin 5 din OMFP nr. 2222/2006), destinatia zborului fiind una internationala.

Livrarea de carburant efectuata de societate catre aceste companii aeriene reprezinta o livrare scutita de TVA cu drept de deducere.

De asemenea, contestatara detine facturile emise de furnizori care contin toate elementele obligatorii prevazute la art. 155 din Codul fiscal. Mai mult, achizitia de carburant a fost efectuata cu scopul revanzarii, asa cum rezulta din facturile de vanzare emise si din documentele justificative detinute de societate, atasate la contestatie.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca principiul neutralitatii taxei, potrivit careia trebuie respectat dreptul de deducere pentru toate persoanele dintr-un lant comercial, principiul proportionalitatii, precum si Decizia CEJ in cazul 286/94 Garage

Molenheide, potrivit carora o autoritate publica nu poate impune obligatii decat in masura in care acestea sunt strict necesare atingerii unui obiectiv.

In temeiul dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, contestatara a depus documentatia completa aferenta fiecarei facturi pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea de obligatii suplimentare reprezentand TVA, respectiv copia facturii de achizitie de combustibil emisa de furnizorul societatii, copia avizelor (certificatelor) de livrare aferente facturii de achizitie; copia facturilor de livrare de combustibil emisa de societate catre beneficiarul final.

In concluzie, societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere atacata cu privire la TVA in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IL x, AJFP Ialomita a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL x, prin care a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma totala de x.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de x.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ialomita au procedat la verificarea X incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. F-IL x si emitand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL x, prin care a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma totala de x.

Diferenta de TVA in suma totala de x lei provine din TVA colectata suplimentar, care se compune din:

- x – TVA colectata conform documentelor justificative pentru care nu exista avize (certificate de livrare) prin care sa se faca dovada efectuarii livrarii de combustibil in scopurile prevazute de lege catre diversi clienti, incalcand prevederile art. 143 alin 1 lit i din Codul fiscal si art 9 alin 7 si art. 8 alin 4 din OMFP nr. 2222/2006;

- x – TVA colectata conform prevederilor art. 128 alin 1 din Codul fiscal, urmare livrarii combustibilului in Romania, conform avizului de livrare nr. x si facturii de livrare nr. x;

- x – TVA colectata conform documentelor justificative pentru care nu exista facturile si avizele privind achizitionarea combustibilului de la furnizorul BP Product North America INC prin care sa se faca dovada efectuarii livrarii de combustibil in scopurile prevazute de lege catre diversi clienti, incalcand prevederile art. 143 alin 1 lit i din Codul fiscal si art 9 alin 7 si art. 8 alin 4 din OMFP nr. 2222/2006;

- x - TVA colectata conform documentelor justificative pentru care nu exista facturile si avizele privind achizitionarea combustibilului de la furnizorul SC Aviarom SRL prin care sa se faca dovada efectuarii livrarii de combustibil in scopurile prevazute de lege catre diversi clienti, incalcand prevederile art. 143 alin 1 lit i din Codul fiscal.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de x.

Referitor la TVA stabilita suplimentar contestata in suma de x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care societatea a depus in sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere de organele de inspectie fiscala si neanalizate in referatul cauzei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x, pe motiv ca societatea nu a facut dovada ca detine avize (certificate de livrare) cu privire la livrarea de combustibil in scopurile prevazute de lege catre diversi clienti, incalcand prevederile art. 143 alin 1 lit i din Codul fiscal si art. 9 alin 7 si art. 8 alin 4 din OMFP nr. 2222/2006.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

« **Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxă:** (...)»

i) în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, leasingul și închirierea aeronavelor, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pe aeronave;

2. **livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave;**

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 144¹, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.”

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave este scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

Astfel, potrivit 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 1. - (1)** Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3)-(6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului

prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

“**Art. 9 (...)** **(4)** În sensul art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin provizii se înțelege bunurile necesare aprovizionării aeronavelor. Bunurile pentru aprovizionare și alimentare cu combustibil cuprind, printre altele:

a) bunuri care sunt exclusiv utilizate pentru consumul la bord de către membrii echipajului și pasagerii aeronavei, cum ar fi mâncarea și băuturile;

b) combustibili și lubrifianți, în stare solidă, lichidă sau gazoasă. Aceste bunuri sunt necesare pentru funcționarea corespunzătoare a motoarelor și a altor utilaje și echipamente aflate la bord;

c) consumabile, aparate și proviziile utilizate de obicei la bord de echipaj și pasageri, cum ar fi tacâmurile, aparatele de gătit, fețele de masă, instrumentele și produsele de curățare, uneltele pentru lucrările de reparații și întreținere și bunurile consumabile utilizate pentru conservarea, tratarea sau prepararea la bord a mărfurilor transportate.

(7) Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se realizează pe baza documentelor care atestă că livrările de bunuri și prestările de servicii sunt destinate scopurilor prevăzute de lege și a certificatului prevăzut la alin. (5) pentru companiile aeriene stabilite în România. (...)

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave se justifică cu documentele care atestă că livrările de bunuri și prestările de servicii sunt destinate scopurilor prevăzute de lege și a certificatului prevăzut pentru companiile aeriene stabilite în România.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările de carburanți și provizii **destinate utilizării pe aeronave** este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, justificare care presupune existența, deținerea și, automat, prezentarea de documente legal aprobate, respectiv factura și documentul din care sa rezulte ca achiziționarea combustibilului este destinată utilizării aeronavelor, respectiv avizul (certificatul) de livrare, aprobat prin OMFP nr. 385/2011, care conține următoarele informații: denumirea clientului, aeroportului, nr. documentului, nr. zborului, tipul avionului, nr. de înmatriculare al aeronavei, etc.

În speta, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în suma de x, pe motiv că societatea nu a făcut dovada că deține avize (certificate de livrare) cu

privire la livrarea de combustibil in scopurile prevazute de lege catre diversi clienti, incalcannd prevederile art. 143 alin 1 lit i din Codul fiscal si art 9 alin 7 din OMFP nr. 2222/2006.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Din textul de lege mai sus prezentat se rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. Se retine ca, aceasta a depus in sustinerea contestatiei copia facturilor de achizitie/livrare a carburantilor, precum si o serie de documente suplimentare, respectiv avize (certificate) de livrare.

In referatul cu propuneri de solutionare nr. x, organele de inspectie fiscala s-au marginit sa afirme ca societatea nu a prezentat avizele (certIFICATELE) de livrare pana la data incheierii inspectiei fiscale, fara nicio analiza a acestora, desi aveau aceasta posibilitate, conform prevederilor legale anterior citate. Totodata, se retine ca nu exista niciun temei legal care sa sanctioneze contribuabilii cu pierderea dreptului de scutire pe motivul neprezentarii documentelor de justificare a scutirii pana la momentul incheierii inspectiei fiscale; dimpotriva, potrivit prevederilor art. 1 alin. (8) din Instructiunile aprobate prin OMFP nr. 2222/2006, contribuabilii au dreptul sa solicite reverificarea unei perioade fiscale deja controlate, daca intra in posesia documentelor justificative corespunzatoare.

Mai mult, din cuprinsul actului atacat nu rezulta ca organele de inspectie fiscala i-au facut cunoscut societatii lipsa avizelor (certificatelor) de livrare si nici nu i le-au solicitat.

Fata de cele prezentate, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL x, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma totala de x, in vederea analizarii documentelor suplimentare depuse de societate in sustinerea cauzei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

" 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât

cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, **organele de inspectie fiscala competente in administrarea contribuabilei** vor proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 si art. 213 alin 4, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL x emisa de AJFP Ialomita, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma totala de x, urmand ca organele de inspectie fiscala competente in administrarea contribuabilei sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.