

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 17 din 19 ianuarie 2015

Cu adresa nr. /, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. /, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2014* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere nr. / 2014 a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. / 2014.

S.C. S.R.L. are domiciliul fiscal în, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. Obiectul principal de activitate al societății comerciale îl reprezintă "*Activități de servicii anexe transporturilor aeriene*" - cod CAEN 5223.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei - TVA stabilită suplimentar;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatare sunt următoarele:

"[...]. I. Prin Raportul de Inspecție Fiscală și Decizie se constată în mod eronat faptul că serviciile prestate de către Contestatoare la bordul aeronavelor sunt servicii de catering și restaurant și, astfel, ar fi supuse taxei pe valoarea adăugată.

Astfel cum am menționat anterior Contestatoarea desfășoară, în principal, servicii conexe activității de transport aerian de pasageri, astfel cum reiese din certificatul constatator anterior menționat. Pentru a desfășura aceste activități, Contestatoarea a încheiat contracte cu X - Transport Aerian S.A. și, ulterior încetării activității de către această societate, cu X - Airline S.R.L., prin care acestea permiteau Contestatoarei vânzarea de produse la bordul aeronavelor operate de către aceste societăți.

Serviciile prestate de către Contestatoare trebuie să fie încadrate în serviciile ce sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute de art.143 alin. 1 lit i, pct. 3 din Codul Fiscal. Prin Contractul încheiat de Contestatoare cu cele două societăți aeriene, Contestatoarea este în drept să comercializeze produse către pasageri la bordul aeronavelor. Trebuie remarcat faptul că aceste servicii erau și sunt prestate în beneficiul societății aeriene. O societate aeriană poate să ofere servicii către pasagerii săi atât cu titlu gratuit cât și cu titlu oneros. Totodată, legea nu interzice operatorului aerian contractarea unor astfel de servicii către terțe persoane și nici modalitatea în care acestea înțeleg să acționeze. În această situație, Contestatoarea și societățile aeriene au agreeat faptul ca produsele să fie comercializate direct de către Contestatoare, urmând ca aceasta să achite un comision către societatea aeriană. Or un astfel de contract, nu este interzis de dispozițiile legale și nu poate avea o forță inferioară față de un contract prin care societatea aeriană ar fi comercializat ea însăși produsele, obligându-se să achite contravaloarea produselor către terț.

Mai mult, serviciile Contestatoarei sunt servicii prestate pentru a satisface nevoile directe ale aeronavei sau ale încărcăturii acesteia (inclusiv pasagerii), iar în această situație vor fi aplicabile dispozițiile art. 143 alin. 1 lit. i din Codul Fiscal care reglementează scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile în legătură cu aviația respectiv transportul de pasageri. [...].

Totodată, chiar și în situația în care serviciile Contestatoarei prestate la bordul aeronavei ar fi încadrate în servicii de catering, acestea pot fi incluse cu ușurință în cadrul serviciilor scutite de taxa pe valoarea adăugată.

II. Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia au reținut în mod eronat faptul că sumele aferente achiziției de produse/servicii destinate realizării unui aeroport în zona X nu se încadrează în cheltuielile reglementate de art.145 alin. 2 lit.a din Codul Fiscal, și, astfel, Contestatoarea nu ar justifica deducerea respectivei taxe pe valoarea adăugată.

Prin decontul nr..../6 Decembrie 2012, Contestatoarea a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente facturilor achitate de către Contestatoare către K SA, M SRL, G SRL și S SRL. [...].

În vederea dovedirii cheltuielilor Contestatoarea a pus la dispoziția inspecției fiscale facturile fiscale emise de către cele trei societăți. [...].

Potrivit dispozițiilor art. 153 alin. 1 din Codul Fiscal: [...]

Dispozițiile legale anterior menționate au transpus prevederile Directivei nr.112/2006/CE. În interpretarea dispozițiilor comunitare, Curtea Europeană de Justiție a statuat în cazul C-110/94 că chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (actual 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.

Prin aceeași hotărâre, Curtea Europeană de Justiție a statuat faptul că dispozițiile menționate anterior [...] trebuie interpretate 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 drept scop să se examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. În această situație rezultă faptul că taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un astfel de studiu poate fi în principiu dedusă, în baza dispozițiilor Directivei [...] iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile. [...].

Înscrisurile depuse de Contestatoare în cadrul inspecției fiscale, respectiv contractele încheiate cu prestatorii de servicii, dar și declarațiile autentice ale proprietarilor terenurilor prin care aceștia declarau faptul că sunt de acord ca aeroportul să fie construit pe terenurile acestora, fac dovada faptului că intenția Contestatoarei a fost serioasă și reală. [...].

În Raportul de Inspecție Fiscală se menționează faptul că s-a analizat și factura seria30.08.2010 emisă de către M, însă fără a se menționa care sunt motivele pentru care taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă.

III. Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia sunt emise cu încălcarea dispozițiilor legale privind relațiile dintre afiliați precum și principiul neutralității și al bunei-credințe. [...].

[...] în Raportul de Inspecție se reține (pagina 5): "Pentru B SRL și Q SRL nu au fost trimise răspunsurile de la solicitările de control încrucișat [...].

În această situație, organele de inspecție au sancționat Contestatoarea întrucât cele două societăți nu au răspuns solicitării acestora, deși din actele contabile se putea verifica realitatea înregistrărilor contabile ale Contestatoarei. [...]. În aceste condiții este evident faptul că inspecția fiscală a respins în mod nelegal cererea de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru sumele achitate către cele două societăți.

De asemenea, inspecția fiscală a reținut: "În perioada ianuarie 2010-noiembrie 2012 agentul economic a încasat avansuri [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate ...".

Analizând documentația depusă în cadrul inspecției fiscale, se constată faptul că aceste avansuri reprezintă în realitate împrumuturi acordate de către asociați sau afiliați (respectiv R SRL și B SRL) și plăți nedatorate (A SRL).

Referitor la presupusul avans primit de către Contestatoare de la A SRL se poate constata faptul că suma a fost încasată în data de 27.09.2011 și a fost restituită în data de 30.09.2011 cu titlu "restituire sumă necuvenită". În aceste condiții, este evident că înregistrare acestei sume în contabilitate s-a făcut eronat, iar buna-credință a Contestatoarei este dovedită prin faptul că aceasta a restituit suma într-un termen rezonabil (3 zile de la data creditării contului Contestatoarei). În aceste condiții este evident faptul că această sumă nu este purtătoare de taxă pe valoarea adăugată [...].

În ceea ce privește sumele primite de la B SRL, trebuie menționat faptul că acestea au fost încasate în baza Contractului de împrumut nr...../1.06.2010. [...] deși sumele primite de la B au fost înregistrate eronat în contabilitatea Contestatoarei, inspecția fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere intenția celor două societăți, intenție ce rezultă din contractul de împrumut.

De asemenea, inspecția fiscală a schimbat natura sumelor primite de la R SRL, deși această societate are calitatea de asociat al Contestatoarei iar sumele au fost achitate cu titlu de împrumut. În aceste condiții, înregistrarea eronată în contabilitatea Contestatoarei nu este de natură să determine schimbarea naturii acestor sume.

Referitor la sumele ce ar fi fost încasate de la D SRL și T SA și care au fost înregistrate în mod eronat de către Contestatoare în contul contabil 419, trebuie menționat faptul că: (i) D SRL înregistra la data plății debite față de Contestatoare în cuantum de lei, debite ce rezultă din facturile fiscale emise de către Contestatoare și în baza cărora aceasta a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, și (ii) Suma de lei reprezintă contravaloarea facturilor emise de către Contestatoare către T S.A. pentru servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată și care a făcut obiectul compensării.

În aceste condiții inspecția fiscală a reținut în mod greșit faptul că aceste sume reprezintă avansuri, deși Contestatoarea a pus la dispoziția acestora toate documentele necesare care dovedesc cu ce titlu au fost înregistrate sumele. Simpla înregistrare în contabilitate nu este de natură să determine inspecția fiscală să constate un alt temei legal al încasării acestor sume, mai cu seamă cu cât erorile contabile au fost ulterior îndreptate de Contestatoare.

Având în vedere cele menționate anterior solicităm respectuos admiterea prezentei contestații [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. S.R.L., s-au stabilit următoarele:

"[...] Perioada supusă inspecției fiscale este martie 2010 - noiembrie 2012 [...].

[...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de lei -). [...].

A. Referitor la TVA deductibilă:

1) În perioada verificată contribuabilul a înregistrat TVA aferentă unor achiziții care nu sunt destinate desfășurării activității, respectiv realizării operațiunilor impozabile TVA. Achizițiile s-au înregistrat pe baza următoarelor facturi fiscale:

- factura seria nr...../14.05.2010 emisă de SC K SA [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii consultanță [...];

- factura în copie seria nr...../20.07.2010 emisă de SC G SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. avans [...];

- factura seria nr...../30.08.2010 emisă de SC M SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii turistice;

- factura în copie seria nr...../15.09.2010 emisă de SC G SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii [...];

- factura seria nr...../19.10.2010 emisă de SC G SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii [...];

- factura seria nr...../18.02.2011 emisă de SC S SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. avans [...];

- Contribuabilul a dedus TVA în sumă de lei pe baza facturii seria nr...../12.04.2011 emisă de SC T SA [...], reprezentând cval. transporturi aeriene cargo luna martie 2011 și luna aprilie 2011. [...]. Agentul economic nu justifică deducerea TVA în sumă de lei în condițiile în care nu a refecturat contravaloarea acestor servicii către beneficiarii lor;

- factura seria nr..... /26.04.2011 emisă de SC K SA [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii consultanță [...];

- factura seria nr...../28.06.2011 emisă de SC K SA [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. servicii consultanță [...];

- factura seria nr...../29.06.2011 emisă de SC G SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. documentație pentru aeroport X [...];

- factura seria nr...../01.07.2011 emisă de SC S SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. plată etapa II conform contract [...];

- factura seria nr...../12.09.2011 emisă de SC S SRL [...] TVA în sumă de lei, reprezentând cval. plată etapa III conform contract [...].

SC S SRL a emis către SC SRL trei facturi în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei.

Din contract reiese că serviciile de proiectare sunt aferente obiectivului teren imobil în suprafață de 260 ha situat în loc. X, deținut de beneficiar.

SC SRL nu deținea și nu deține teren în loc. X. Agentul economic a explicat că urma să întreprindă demersuri în vederea achiziționării de teren în zona respectivă cu scopul construirii unui aeroport, acesta fiind în fapt obiectul contractului de proiectare.

Până în prezent nu au fost demarate lucrări de construire a aeroportului respectiv. În consecință cheltuielile aferente serviciilor de proiectare aeroport prestate de SC S SRL nu sunt destinate utilizării în folosul realizării de venituri taxabile.

În aceeași situație se află și sumele facturate de SC K SA și SC G SRL, deoarece sunt aferente unor servicii prestate pentru obiectivul construire aeroport [...].

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...] SC SRL nu justifică deducerea TVA în sumă totală de lei aferentă achizițiilor înregistrate pe baza facturilor de mai sus și care nu concură la realizarea operațiunilor taxabile.

2) Până la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală nu au fost primite răspunsurile la solicitările de control încrucișat pentru furnizorii SC B SRL [...] și SC Q SRL București [...]. În condițiile în care s-au constatat neconcordanțe semnificative între sumele raportate în declarațiile informative D394 și până la încheierea prezentului nu s-a verificat la cei doi furnizori [...] modul de înregistrare a TVA colectată aferentă tranzacțiilor derulate în relația cu SC SRL, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă înregistrată de agentul economic verificat cu suma de lei.

Organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma totală de lei.

B. Referitor la TVA colectată:

1) În perioada ianuarie 2011 - noiembrie 2012 agentul economic a încasat avansuri, înregistrând conform balanței de verificare la 30.11.2012 sold creditor cont 419 "Clienți creditori" în sumă totală de lei [...] și nu a întocmit facturi [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă totală de lei [...].

2) În perioada octombrie 2010 - martie 2012 SC SRL a înregistrat TVA colectată aferentă comercializării la bordul aeronavelor de produse de catering, băuturi, suveniruri către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC X Transport Aerian SA. Veniturile și TVA colectată s-au înregistrat în evidența contabilă pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat ale SC SRL.

În perioada aprilie 2012 - noiembrie 2012 SC SRL nu a mai colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC X Transport Aerian SA. Explicația agentului economic a fost că, urmare hotărârii AGA nr. /29.03.2012, a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru prestarea de servicii efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.

Operațiunea de livrare de bunuri care sunt destinate consumului la bordul aeronavelor este prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare [...].

Așa cum s-a precizat anterior produsele au fost comercializate la bordul aeronavelor și încasată contravaloarea acestora direct de la pasageri, pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat. Deși produsele au fost vândute la bordul companiei aeriene SC X Transport Aerian SA care are obiect de activitate transporturi aeriene de pasageri SC SRL nu a comercializat produse și nu a emis facturi către SC X Transport Aerian SA.

Pentru produsele comercializate la bordul aeronavelor SC SRL a încasat contravaloarea acestora direct de la pasageri, pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat.

Totodată în baza contractului nr..... /08.09.2011 SC SRL a plătit către SC X Transport Aerian SA un comision de catering de 20% din valoarea încasărilor lunare din comercializarea produselor la bordul aeronavelor, la care se adaugă TVA. În baza prevederilor contractuale prestatorul, SC X Transport Aerian SA, se obligă să preia produsele, să pună la dispoziție spațiul necesar pentru desfășurare, să asigure comercializarea prin personal specializat (însoțitor de bord), se predea beneficiarului, SC SRL, documentele care atestă produsele vândute, să predea beneficiarului produsele nevândute, să îl despăgubească pe beneficiar în cazul lipsurilor cantitative produse din vina sa, să factureze lunar comisionul.

În condițiile de mai sus reiese că SC SRL nu a comercializat produse către o companie aeriană și nu se încadrează la scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În fapt produsele erau în proprietatea SC SRL, cval. acestora a fost încasată de la pasageri pe bază de bon fiscal, compania aeriană prestand serviciul de vânzare la bordul aeronavelor prin intermediul însoțitorilor de bord, fapt pentru care a perceput comision.

SC SRL avea obligația să colecteze TVA aferentă comercializării de produse către pasageri la bordul aeronavelor.

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă totală de lei [...] aferentă veniturilor în sumă totală de lei încasate de S.C. SRL în perioada aprilie - noiembrie 2012 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă totală de lei.

Urmare deficiențelor prezentate anterior organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă totală de lei (TVA declarată eronat = lei; TVA deductibilă diminuată = lei; TVA colectată suplimentar = lei).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere = lei;
- Penalități de întârziere = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna decembrie 2012 [...]

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe:

1) Agentul economic a încasat avansuri de la clienți în sumă de lei (fișa cont 419 anexată) și nu a întocmit facturi [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă avansurilor încasate.

2) [...] Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna decembrie 2012 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei.

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere TVA de plată = lei;
- Penalități de întârziere TVA de plată = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna ianuarie 2013 [...]

[...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de lei (..... -). [...].

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna ianuarie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au diminuat soldul negativ al TVA cu suma de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este februarie 2013 [...]

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna februarie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- TVA de plată = lei;
- Majorări aferente TVA = lei;
- Penalități aferente TVA = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna martie 2013 [...]

[...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de lei. [...].

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna martie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere aferente TVA = lei;
- Penalități de întârziere aferente TVA = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna aprilie 2013 [...]

[...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de lei (..... -). [...].

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna aprilie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au diminuat soldul negativ al TVA cu suma de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna mai 2013 [...]

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna mai 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au diminuat soldul negativ al TVA cu suma de lei.

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna iunie 2013 [...]

[...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de lei (..... -). [...].

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

1) Agentul economic a încasat avansuri de la clienți în sumă de lei (fișa cont 419 anexată) și nu a întocmit facturi [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă avansurilor încasate.

2) [...] Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna iunie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;

- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere aferente TVA = lei;
- Penalități de întârziere aferente TVA = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna iulie 2013 [...]

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

1) Agentul economic a încasat avansuri de la clienți în sumă de lei (fișa cont 419 anexată) și nu a întocmit facturi [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă avansurilor încasate.

2) [...] Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna iulie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere aferente TVA = lei;
- Penalități de întârziere aferente TVA = lei. [...].

Perioada supusă inspecției fiscale este luna august 2013 [...]

Din verificările efectuate privind modul de calcul și înregistrare a TVA s-au constatat următoarele deficiențe: [...].

1) Agentul economic a încasat avansuri de la clienți în sumă de lei (fișa cont 419 anexată) și nu a întocmit facturi [...]. Totodată contribuabilul nu a colectat TVA aferentă avansurilor încasate [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă avansurilor încasate.

2) [...] Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei [...] aferentă veniturilor în sumă de lei încasate de S.C. SRL în luna august 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei (..... +).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = lei;
- Suma TVA de plată = lei;
- Majorări de întârziere aferente TVA = lei;
- Penalități de întârziere aferente TVA = lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. /2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei martie 2010 - august 2013 în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmite de S.C. S.R.L. pentru lunile noiembrie 2012 - august 2013.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **noiembrie 2012** înregistrat la organul fiscal sub nr. /06.12.2012, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor care nu concură la realizarea operațiunilor taxabile, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - sumă contestată integral, parțial motivată pentru suma de lei și nemotivată pentru suma de lei;

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere, întrucât nu s-a dovedit realitatea operațiunilor - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar conform prevederilor 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aferentă avansurilor încasate - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **decembrie 2012** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.01.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA colectată suplimentar conform prevederilor 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aferentă avansurilor încasate - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **ianuarie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.02.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei - lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **februarie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. 25.03.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + ... lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **martie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.04.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (.... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **aprilie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /27.05.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei - lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **mai 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.06.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei - lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **iunie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.07.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- lei TVA colectată suplimentar conform prevederilor 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aferentă avansurilor încasate - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **iulie 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /26.08.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA colectată suplimentar conform prevederilor 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aferentă avansurilor încasate - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Prin Decontul de TVA întocmit pentru luna **august 2013** înregistrat la organul fiscal sub nr. /25.09.2013, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, din care lei TVA respinsă la rambursare și lei (..... lei - lei) TVA rămasă de plată.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA colectată suplimentar conform prevederilor 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aferentă avansurilor încasate - sumă contestată și motivată;

- lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Societatea comercială a formulat contestație pentru suma totală de lei înscrisă în decizia de impunere, din care lei TVA stabilită suplimentar și lei accesorii aferente TVA de plată, însă a motivat contestația pentru suma de lei reprezentând lei TVA stabilită suplimentar și lei accesorii aferente TVA de plată.

Pentru diferența în sumă de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar (..... lei diferență între TVA de rambursat declarată la organul fiscal și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă + lei TVA deductibilă aferentă transportului aerian cargo nerefacturat), contestată, însă nemotivată, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, **se va respinge contestația ca nemotivată.**

1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor care nu concură la realizarea de operațiuni taxabile

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2010 - septembrie 2011 S.C. S.R.L. a înregistrat achiziții de servicii care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei. Astfel:

- în baza unui număr de trei facturi emise de prestatorul S.C. K S.A., societatea comercială verificată a înregistrat servicii de consultanță conform Contractului de consultanță nr...../24.03.2010, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei;

- în baza unui număr de patru facturi emise de prestatorul S.C. G S.R.L., societatea comercială verificată a înregistrat contravaloare avans și contravaloare servicii conform Contractului de prestări servicii nr...../19.07.2010, precum și contravaloare documentație conform Contractului de prestări servicii nr...../27.06.2011, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei;

- în baza unui număr de trei facturi emise de prestatorul S.C. S S.R.L., societatea comercială verificată a înregistrat contravaloare avans și plata etapa II și III conform Contractului de proiectare nr...../18.02.2011, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei.

Din verificarea documentelor prezentate de societatea comercială, precum și din controlul încrucișat efectuat la prestatorul S.C. S S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate de cele trei societăți comerciale prestatoare sunt aferente construirii unui aeroport în localitatea X.

Întrucât până la data inspecției fiscale (aprilie 2014), lucrările de construire a aeroportului nu au fost demarate, investiția fiind rămasă la stadiul de proiectare și obținere a avizelor, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei înregistrată de societatea verificată în perioada mai 2010 - septembrie 2011 în baza celor zece facturi emise de prestatorii de servicii S.C. K S.A., S.C. G S.R.L. și S.C. S S.R.L..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna august 2010, în baza unei facturi emisă de prestatorul S.C. M S.R.L., societatea comercială verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei aferentă achiziției de servicii turistice.

Întrucât S.C. S.R.L. nu a justificat cu documente că achiziția de servicii turistice a fost destinată realizării de operațiuni taxabile, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Față de cele de mai sus, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei (..... lei + lei) nu s-a acordat drept de deducere la inspecția fiscală.

* Societatea comercială sustine următoarele:

- intenția contestatarei de a construi un aeroport a fost serioasă și reală, dovedită de contractele încheiate cu prestatorii de servicii și declarațiile autentice ale proprietarilor terenurilor prin care aceștia declarau faptul că sunt de acord ca aeroportul să fie construit pe respectivele terenuri;

- Codul fiscal, legislația europeană și Curtea Europeană de Justiție precizează că dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile și, de asemenea, dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță care nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul de operațiuni taxabile;

- în raportul de inspecție fiscală nu sunt menționate motivele pentru care nu este deductibilă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de S.C. M S.R.L..

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

a) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de servicii necesare construirii unui aeroport

În fapt, în data de 24.03.2010, între S.C. K S.A. în calitate de consultant și S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar, s-a semnat Contractul de consultanță nr./24.03.2010 având ca obiect consultanța de specialitate în scopul obținerii "Avizului de Mediu necesar în vederea aprobării planului urbanistic zonal pentru amplasamentul pe care urmează a fi realizat Proiectul" și obținerii "Acordului de Mediu necesar pentru obținerea autorizației de construire prin care vor fi autorizate lucrările de realizare a Proiectului". Proiectul vizat l-a reprezentat intenția beneficiarului de a construi și opera un aeroport pe un amplasament localizat în localitățile X și Z, jud. Prețul contractului a fost de euro + TVA, datorat de beneficiar în 14 tranșe.

În baza acestui contract, prestatorul de servicii a emis trei facturi în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

În data de 19.07.2010, între S.C. G S.R.L. în calitate de prestator și S.C. S.R.L. în calitate de achizitor, s-a semnat Contractul de prestări servicii nr./19.07.2010 având ca obiect "Realizarea rețelei geodezice de bază la Aeroportul Măsurători geodezice pentru identificarea și descrierea obstacolelor aeroportului. Studiu de obstaculare. Studiu de amplasament. Documentație pentru obținerea avizului de principiu al AACR", lucrări necesare pentru obiectivul Aeroport cu două piste. Prețul contractului a fost de euro + TVA.

În baza acestui contract, prestatorul de servicii a emis trei facturi în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

De asemenea, în data de 27.06.2011, între S.C. G S.R.L. în calitate de prestator și S.C. S.R.L. în calitate de achizitor, s-a semnat Contractul privind determinarea coordonatelor punctelor de detaliu pe elipsoidul nr./27.06.2011 având ca obiect "Determinarea coordonatelor în sistem geodezic și încadrarea lor în harta de obstacole" pentru obiectivul PUZ pentru investiția aeroportul X. Prețul contractului a fost de lei + TVA.

În baza acestui contract, prestatorul de servicii a emis o factură în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

În data de 18.02.2011, între S.C. S S.R.L. în calitate de proiectant și S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar, s-a semnat Contractul de proiectare nr./18.02.2011 având ca obiect servicii de proiectare aferente obiectivului teren imobil în suprafață de 260 ha situat în localitatea X.

În baza acestui contract, prestatorul de servicii a emis trei facturi în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

La dosarul contestației au fost anexate în copie o serie de avize emise în anii 2010 și 2011 de către diverse instituții (Consiliul Județean, Administrația Națională Apele Române, Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România S.A., Enel Distribuție Muntenia, Ministerul Administrației și Internelor etc.), necesare demarării proiectului de construire a aeroportului în localitatea X, precum și o serie de declarații autentificate notarial în data de 02.02.2012 și în data de 03.02.2012 prin care diverse persoane fizice consimt construirea de către S.C. S.R.L. a aeroportului X pe terenurile pe care le dețin în proprietate.

În drept, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art.145. - (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; [...]."

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, **pct. 45 din Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

"45. (6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă

sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. [...]."

Prin urmare, conform dispozițiilor legale mai sus citate, care înglobează și jurisprudența comunitară în materie, persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne păstrat și în cazul în care investițiile sunt abandonate, indiferent dacă sunt sau nu valorificate, dacă din motive obiective, care nu depind de voința persoanelor impozabile, achizițiile nu sunt utilizate pentru activitatea economică taxabilă.

În cazul analizat, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că S.C. S.R.L. a achiziționat în perioada mai 2010 - septembrie 2011 servicii de consultanță și proiectare necesare construirii unui aeroport în localitatea X, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă. În această perioadă societatea a obținut avize și autorizații necesare proiectului de construire a aeroportului, fără însă a demara lucrările de construcție nici până la data încheierii inspecției fiscale, respectiv2014.

Precizăm că până la data realizării inspecției fiscale (.....2014) societatea comercială nu a făcut dovada că a mai angajat costuri premergătoare investiției, aceasta fiind, de facto, abandonată sine die.

Prin urmare, pentru ca dreptul de deducere să fie păstrat, societatea comercială, în calitate de persoană impozabilă interesată, trebuia să facă dovada că necontinuarea demersurilor pentru realizarea proiectului s-a datorat unor circumstanțe care nu au depins de propria sa voință.

Însă, având în vedere motivele invocate de societate prin contestația formulată și documentația existentă la dosarul cauzei, se reține că S.C. S.R.L. nu a făcut dovada că circumstanțe obiective, care nu au depins de propria sa voință, au determinat-o să nu mai întreprindă niciun demers până la data realizării inspecției fiscale în vederea valorificării în orice mod, în cadrul unei activități economice taxabile, a serviciilor achiziționate în perioada mai 2010 - septembrie 2011.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea comercială contestată nu a prezentat documente care să susțină continuitatea intenției declarate cu privire la scopul achiziției serviciilor de consultanță și proiectare și nu a justificat cu dovezi obiective că amânarea sau abandonarea proiectului de construire a unui aeroport se datorează unor circumstanțe care nu depind de propria sa voință.

b) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de servicii turistice

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, în luna august 2010 societatea verificată a achiziționat de la prestatorul S.C. M S.R.L. servicii turistice în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, motivat de faptul că societatea comercială nu a dovedit cu documente că achiziția de servicii turistice a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, întrucât nici la inspecția fiscală și nici anexat contestației societatea comercială nu a prezentat documente care să dovedească faptul că serviciile turistice facturate în luna august 2010 de către S.C. M S.R.L. au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de lei.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere privind TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei + lei).

2) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor pentru care în timpul inspecției fiscale nu s-a justificat realitatea

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în semestrul II 2011 S.C. S.R.L. a înregistrat achiziții de la furnizorul S.C. A S.R.L. în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei, iar în perioada februarie - noiembrie 2012 societatea verificată a înregistrat achiziții de la furnizorul S.C. Q S.R.L. în sumă delei, din care TVA în sumă de lei.

Din analiza declarațiilor informative 394, s-au constatat neconcordanțe semnificative între sumele raportate de S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și sumele raportate de furnizorii S.C. A S.R.L. și S.C. Q S.R.L., drept pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat organelor de specialitate efectuarea unor controale încrucișate la cei doi furnizori.

Întrucât până la data încheierii raportului de inspecție fiscală la S.C. S.R.L. (.....2014) nu au fost finalizate controalele încrucișate la furnizorii S.C. A S.R.L. și S.C. Q S.R.L., deci nu a fost dovedită realitatea achizițiilor înregistrate de societatea verificată de la cei doi furnizori, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei (..... lei + lei).

* Societatea comercială susține că în mod nelegal la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei înscrisă în facturile emise de cei doi furnizori menționați mai sus, întrucât din actele contabile se putea verifica realitatea înregistrărilor contabile ale societății verificate.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Referitor la TVA, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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.

Art.134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, [...].

Art.134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Art.145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei."

Astfel, conform prevederilor legale mai sus citate, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei, adică la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei. Pentru ca exigibilitatea să poată interveni, este obligatoriu ca persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă să respecte prevederile art.156² din Codul fiscal, adică să depună la organele fiscale decontul de TVA și să-și îndeplinească toate obligațiile declarative privitoare la TVA.

Neîndeplinirea, de către un participant într-un lanț de tranzacții, a acestor obligații, atrage după sine amânarea datei la care intervine exigibilitatea și implicit neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru veriga imediat următoare.

În urma verificării documentare efectuate de organele de inspecție fiscală, au fost constatate neconcordanțe semnificative între sumele raportate în declarațiile informative 394 de către S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. A S.R.L., respectiv S.C. Q S.R.L. în calitate de furnizori.

Astfel, întrucât la data finalizării inspecției fiscale efectuate la S.C. S.R.L. nu s-a dovedit realitatea achizițiilor efectuate de societatea verificată de la cei doi furnizori menționați mai sus, respectiv nu s-a dovedit faptul că a intervenit exigibilitatea taxei, deci dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizor plata taxei către buget, conform prevederilor art.134 alin.(2), art.134¹ alin.(1), art. 134² alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei (... lei + lei).

Însă, ulterior încheierii inspecției fiscale la S.C. S.R.L. și în timpul soluționării contestației formulată de această societate, a fost încheiat controlul încrucișat efectuat de D.G.R.F.P. - Inspecție Fiscală la furnizorul S.C. A S.R.L., rezultatele controlului încrucișat fiind comuni organului de soluționare a contestației cu adresa nr...../01.07.2014 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr...../02.07.2014.

Prin Procesul verbal nr...../20.06.2014 întocmit de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. A S.R.L., s-a confirmat faptul că toate facturile emise de această societate în calitate de furnizor, către beneficiarul S.C. S.R.L., au fost înregistrate în contabilitate, fiind colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar totalul TVA colectată înregistrată în jurnalele de vânzări lunare a fost declarat organului fiscal prin deconturile de TVA lunare.

Precizăm că, în baza Procesul verbal nr...../20.06.2014 încheiat la S.C. A S.R.L., prin adresa nr...../01.07.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr...../02.07.2014, A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a propus admiterea contestației formulată de S.C. S.R.L. pentru TVA în sumă de lei, sumă cu care a fost diminuată TVA deductibilă prin Raportul de inspecție fiscală nr...../2014 și Decizia de impunere nr...../2014, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va admite contestația** pentru TVA deductibilă în sumă de lei, înscrisă în facturile emise de S.C. A S.R.L. și **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA deductibilă în sumă de lei înscrisă în facturile emise de S.C. Q S.R.L., dreptul de deducere fiind amânat până la data finalizării controlului încrucișat efectuat la această societate furnizoare.

3) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă avansurilor încasate

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2011 - august 2013, S.C. S.R.L. a încasat avansuri de la clienți, fără a întocmi factură conform prevederilor art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și fără a colecta TVA aferentă avansurilor încasate, așa cum prevede art.134² alin.(2) lit.b) din același act normativ. Astfel:

- conform balanței de verificare la 30.11.2012, societatea comercială a înregistrat un sold creditor al contului contabil 419 "*Clienți creditori*" în sumă totală de lei, pentru care la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de lei;

- conform balanței de verificare la 31.12.2012, în această lună societatea comercială a înregistrat un sold creditor al contului contabil 419 "*Clienți creditori*" în sumă de lei, pentru care la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de lei;

- conform balanței de verificare la 30.06.2013, în această lună societatea comercială a înregistrat un sold creditor al contului contabil 419 "*Clienți creditori*" în sumă de lei, pentru care la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de lei;

- conform balanței de verificare la 31.07.2013, în această lună societatea comercială a înregistrat un sold creditor al contului contabil 419 "*Clienți creditorî*" în sumă de lei, pentru care la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de lei;

- conform balanței de verificare la 31.08.2013, în această lună societatea comercială a înregistrat un sold creditor al contului contabil 419 "*Clienți creditorî*" în sumă de lei, pentru care la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de lei.

Conform prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferent avansurilor încasate de la clienți la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei).

* Societatea comercială sustine următoarele:

- respectivele avansuri reprezintă în realitate împrumuturi acordate de către asociați sau afiliați (R S.R.L. și B S.R.L.) și plăți nedatorate (M S.R.L.);

- presupusul avans primit de la S.C. M S.R.L. a fost încasat în data de 27.09.2011 și a fost restituit în data de 30.09.2011, cu titlul "*restituire sumă necuvenită*", de unde rezultă că înregistrarea în contabilitate s-a făcut eronat;

- sumele primite de la S.C. B S.R.L. au fost încasate în baza Contractului de împrumut nr...../01.06.2010, încheiat cu respectarea dispozițiilor legale, iar aceste sume au fost înregistrate eronat în contabilitatea societății contestată;

- inspecția fiscală a schimbat natura sumelor primite de la S.C. R S.R.L., deși această societate are calitatea de asociat al societății contestată, iar sumele au fost achitate cu titlu de împrumut, astfel că înregistrarea eronată în contabilitatea societății contestată nu este de natură să determine schimbarea naturii acestor sume;

- referitor la sumele ce ar fi fost încasate de la S.C. D S.R.L., înregistrate eronat de societatea contestată în contul contabil 419, se menționează că această societate comercială înregistra la data plății debite față de societatea contestată în cuantum de lei, debite ce rezultă din facturile emise de către societatea contestată și în baza cărora aceasta a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată;

- referitor la sumele ce ar fi fost încasate de la S.C. X TRANSPORT AERIAN S.A., înregistrate eronat de societatea contestată în contul contabil 419, se menționează că suma de lei reprezintă contravaloarea facturilor emise de societatea contestată către clientul de mai sus, pentru servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată, suma de mai sus făcând obiectul compensării.

* **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"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.*

Art. 134². - (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

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

b) *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...].*

Art. 155. - [...]

(5) *Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:*

a) *pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate; [...]*

d) *pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a și b) [...].*

(15) [...]. *De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă."*

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acesteia poate fi amânată.

Totodată, în cazul avansurilor, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii intervine la data la care se încasează avansul, pentru plăţile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

De asemenea, conform art.155 din Codul fiscal, obligaţia persoanei impozabile este de a emite o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile.

Având în vedere situaţia de fapt înregistrată, rezultă că în perioada verificată societatea contestatară a încasat prin bancă avansuri pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată şi nici nu a emis factură, contrar prevederilor legale mai sus citate.

De asemenea, potrivit documentelor de evidenţă contabilă prezentate la inspecţia fiscală, s-a constatat că societatea verificată figura la sfârşitul perioadelor verificate cu sold creditor în contul 419 "Clienţi creditor" în sumă de lei - potrivit balanţei de verificare încheiată la data de 30.11.2012, respectiv în sumă de lei - potrivit balanţei de verificare încheiată la data de 31.12.2012, în sumă de lei - potrivit balanţei de verificare încheiată la data de 30.06.2013, în sumă de lei - potrivit balanţei de verificare încheiată la data de 31.07.2013 şi în sumă de lei - potrivit balanţei de verificare încheiată la data de 31.08.2013.

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, cu modificările şi completările ulterioare, contul 419 "Clienţi - creditor" are următoarea funcţiune:

*"Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa clienţilor - creditor, reprezentând avansurile încasate de la clienţi. [...] În creditul contului 419 "Clienţi - creditor" se înregistrează:
- sumele facturate clienţilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411); [...] Soldul contului reprezintă sumele datorate clienţilor - creditor."*

Având în vedere aceste prevederi legale, precum şi balanţele de verificare şi fişele contului 419 "Clienţi creditor", rezultă că societatea contestatară a înregistrat avansuri de la clienţi, pentru care însă nu a emis factură şi nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Deşi prin contestaţie se susţine că în mod eronat în perioada ianuarie 2011 - august 2013 societatea contestatară a înregistrat diverse sume în contul contabil 419 "Clienţi creditor", în fapt sumele respective nefiind avansuri ci sume împrumutate de la persoane juridice afiliate sau contravaloare facturi emise de societate pentru servicii scutite de taxă şi care au făcut obiectul compensării ori încasare debite conform facturilor, aceste afirmaţii nu au fost dovedite cu documente.

Precizăm că anexat contestaţiei societatea comercială a prezentat în copie extrase de cont bancar, însă din analiza acestora a rezultat că sumele încasate de la S.C. M S.R.L., S.C. B S.R.L., S.C. R S.R.L., S.C. D S.R.L. şi S.C. X TRANSPORT AERIAN S.A. poartă menţiunile: "cv prest serv cf ctr"; "plată"; "plată cf ctr"; "plată sumă F rest"; "F avans"; "cv plată F9"; "plată avans".

Faţă de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecţie fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă totală de lei (..... lei pentru luna noiembrie 2012 + lei pentru luna decembrie 2012 + lei pentru luna iunie 2013 + lei pentru luna iulie 2013 + lei pentru luna august 2013) aferentă avansurilor încasate prin bancă, înregistrate ca atare în evidenţa contabilă şi pentru care societatea comercială nu a prezentat dovezi concludente în susţinerea contestaţiei.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestaţia ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei).

4) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată S.C. S.R.L. a înregistrat venituri din comercializarea de produse la bordul aeronavelor. În perioada octombrie 2010 - martie 2012 societatea comercială a colectat TVA aferentă acestor venituri însă, începând cu luna aprilie 2012, urmare Hotărârii AGA nr...../29.03.2012, aferent mărfurilor vândute la bordul aeronavelor către pasagerii curselor aeriene nu s-a mai colectat TVA, societatea comercială aplicând scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând că au fost prestate servicii pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.

La inspecția fiscală s-au constatat următoarele:

- produsele comercializate la bordul aeronavelor, respectiv: produse de catering, băuturi, suveniruri, au fost comercializate de societatea verificată direct către pasageri, contravaloarea produselor fiind încasată de la persoanele fizice pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat aparținând S.C. S.R.L.;

- deși bunurile au fost vândute la bordul companiilor aeriene, S.C. S.R.L. nu a comercializat produse și nu a emis facturi către societățile de transport aerian;

- conform contractelor încheiate, S.C. S.R.L. a plătit către societățile de transport aerian un comision în valoare de 20% din încasările lunare realizate din comercializarea produselor la bordul aeronavelor, la care se adaugă TVA;

- produsele au fost în proprietatea S.C. S.R.L., compania aeriană prestând serviciul de vânzare la bordul aeronavelor prin intermediul însoțitorilor de bord, fapt pentru care a perceput comision,

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. S.R.L. nu a comercializat produse către o companie aeriană, astfel că nu se încadrează în prevederile art.143 alin.(1) lit.i) pct. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care, aferent comercializării produselor la bordul aeronavelor, au colectat suplimentar TVA în sumă totală de lei (..... lei pentru perioada aprilie - noiembrie 2012 + lei pentru luna decembrie 2012 + lei pentru luna ianuarie 2013 + lei pentru luna februarie 2013 + lei pentru luna martie 2013 + lei pentru luna aprilie 2013 + lei pentru luna mai 2013 + lei pentru luna iunie 2013 + lei pentru luna iulie 2013 + lei pentru luna august 2013).

* Societatea comercială sustine următoarele:

- conform Certificatului constatator eliberat de Registrul Comerțului, S.C. S.R.L. desfășoară în principal servicii conexe activității de transport aerian de pasageri. Pentru desfășurarea acestor activități, societatea contestată a încheiat contracte cu S.C. X Transport Aerian S.A. și cu S.C. B Airline S.R.L., prin care acești parteneri permiteau societății contestată vânzarea de produse la bordul aeronavelor;

- comercializarea de produse către pasageri la bordul aeronavelor trebuie încadrată în serviciile scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.143 alin. 1 lit. i pct. 3 din Codul fiscal, întrucât aceste servicii au fost prestate în beneficiul societății aeriene;

- serviciile societății contestată sunt servicii prestate pentru a satisface nevoile directe ale aeronavei sau ale încărcăturii acesteia (inclusiv pasagerii), regăsite în dispozițiile art.9 alin. 1 lit. h din O.M.F.P. nr. 2222/2006;

- chiar și în situația în care serviciile societății contestată prestate la bordul aeronavei ar fi încadrate în servicii de catering, acestea pot fi incluse în cadrul serviciilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, conform Raportului Comisiei către Consiliu nr. 605/22.10.2012 privind locul impozitării livrării de bunuri și al prestării de servicii, inclusiv servicii de restaurant, pentru călătorii aflați la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor sau autobuzelor întocmit în conformitate cu art.37 alin.3 din Directiva 2006/112/CEE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform evidenței contabile întocmită de societatea contestată, în perioada octombrie 2010 - martie 2012 S.C. S.R.L. a înregistrat TVA colectată aferentă comercializării de produse la bordul aeronavelor, către pasagerii curselor aeriene, însă începând cu luna aprilie 2012 nu a mai colectat TVA aferentă veniturilor din vânzarea acestor produse, în baza Hotărârii AGA nr...../29.03.2012, considerând că se încadrează în prevederile art.143 alin.(1) lit. i) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că în baza celor două contracte menționate mai sus desfășoară activitate de prestare de servicii pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.

În fapt, în data de 07.07.2011 a fost semnat Contractul de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. "X TRANSPORT AERIAN S.A. în calitate de prestator, contract înregistrat la beneficiar sub nr./08.09.2011.

Obiectul contractului l-a constituit: *"punerea la dispoziția Beneficiarului a spațiului existent la bordul aeronavelor operate de către Prestator pentru comercializarea de produse alimentare și nealimentare în regim duty free și duty paid, respectiv cu și fără taxe, după caz, pe cursele efectuate de Prestator în spațiul european și în afara acestuia, contra unui comision convenit."*

Conform art. 5 din Contract, "[...], Prestatorul se obligă să asigure resurse de personal aferent activității desfășurate, în scopul comercializării la standardele aplicabile produselor, cu un grad ridicat de profesionalism."

La capitolul V - "Obligațiile părților" din Contract se prevăd, printre altele:

"(2) Beneficiarul se obligă: [...]"

- să furnizeze produsele care vor fi puse în vânzare, necesare comercializării către pasageri;
- să încarce și să predea la bord, personalului Prestatorului produsele, pe bază de Notă de transfer [...];
- să predea spre desfacere numai produse autorizate, pentru calitatea cărora răspunde nemijlocit față de terții prejudiciați; [...]
- să preia, pe bază de semnătură de primire, de la personalul de bord documentele care atestă produsele vândute precum și, după caz, produsele puse la dispoziția Prestatorului dar nevalorificate de acesta prin vânzare asigurând transportul acestora de la bordul aeronavelor;
- să ridice, după fiecare cursă efectuată de aeronavele operate de Prestator, de la însoțitorii de bord sumele ce i se cuvin din vânzarea produselor sale împreună cu casele de marcat, documentele fiscale aferente vânzării precum și produsele nevândute, atestând aceasta prin înscrisoare în Nota de transfer [...];
- să comunice Prestatorului, în vederea întocmirii de către acesta a facturii de comision, situația încasărilor [...]

(3) Prestatorul se obligă:

- să preia, semnând Nota de transfer, și să comercializeze la bordul aeronavelor pe care operează în numele Beneficiarului produsele furnizate de acesta din urmă; [...]
- să predea Beneficiarului, prin personalul specializat (însoțitor de bord), documentele care atestă produsele vândute la bordul aeronavelor [...]
- să predea Beneficiarului produsele nevândute; [...]
- să factureze lunar comisionul calculat conform prevederilor art.7 [...]."

La art. 7 alin.(1) din Contract se prevede: "Pentru desfacerea produselor proprietate a Beneficiarului la bordul aeronavelor Prestatorului [...] Beneficiarul datorează Prestatorului un comision de 20% aplicat la valoarea încasărilor lunare rezultate din comercializarea mărfurilor, la care se aplică TVA.",

iar la art. 9 alin.(2) din Contract se prevede: "Pe durata de comercializare și până la remiterea sumelor încasate din vânzare ori, după caz, a mărfurilor nevândute, către Beneficiar, proprietatea asupra produselor este și rămâne a Beneficiarului, cu toate drepturile aferente."

Conform Anexei nr. 1 la Contract, produsele predate de departamentul catering al S.C. S.R.L., pentru comercializarea la bordul aeronavelor, au constat în: gustări (alune, Bake rolls, napolitane Joe 80 gr, Bounty, Mars etc.); apă minerală și apă plată la 0,50 l; băuturi răcoritoare (Cappy, Coca-Cola, Fanta, Granini etc.); băuturi alcoolice (Vodka Smirnoff, vin, Chivas Regal mini, J. Walker etc.); supă instant; Nescafe; Tic-Tac etc.

În data de 20.08.2013 a fost semnat Contractul de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. B Airline S.R.L. în calitate de prestator, conținând aceleași prevederi ca și Contractul de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor din data de 07.07.2011.

Astfel, având în vedere prevederile contractuale cuprinse în cele două documente mai sus menționate, rezultă că în fapt Contractele de furnizare de produse pentru comercializare la

bordul aeronavelor îmbracă forma contractului de consignație, reglementat de Codul civil - Capitolul IX "Contractul de mandat", Secțiunea a 3-a "Mandatul fără reprezentare", punctul § 3 "Contractul de consignație", respectiv: "Contractul de consignație este o varietate a contractului de comision care are ca obiect vânzarea unor bunuri mobile pe care consignantul le-a predat consignatarului în acest scop."

Art.128 alin.(1) din Codul fiscal definește livrarea de bunuri astfel:

"Art.128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

iar art.129 alin.(1) și (3) din Codul fiscal definește prestarea de servicii astfel:

"Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128. [...]"

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

La pct.7 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"7. [...] (4) Este considerată prestare de servicii, conform art.129 alin.(3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului civil. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator."

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că între S.C. S.R.L. și S.C. X TRANSPORT AERIAN S.A., respectiv S.C. B Airline S.R.L. a avut loc o prestare de servicii, S.C. S.R.L. având calitatea de beneficiar, așa cum rezultă și din prevederile contractuale.

În baza Contractelor de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor, S.C. X TRANSPORT AERIAN S.A., respectiv S.C. B Airline S.R.L. au acționat în numele și în contul S.C. S.R.L., intermediind livrări de bunuri și întocmind factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către beneficiarul S.C. S.R.L..

Livrarea de bunuri a avut loc între S.C. S.R.L., în calitate de vânzător și persoanele fizice de la bordul aeronavelor (pasageri), în calitate de cumpărători, contravaloarea bunurilor vândute fiind încasată de la pasageri pe bază de bon fiscal emis de casele de marcat ale societății vânzătoare.

Art. 143 alin.(1) lit. i) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"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: [...]"

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

3. prestarea de servicii, [...] 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."

Art.9 alin.(4) din Instrucțiunile 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, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2222/2006**, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"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.

Așa cum am arătat mai sus, art.128 alin.(1) din Codul fiscal definește livrarea de bunuri ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și, conform Contractelor de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor, S.C. S.R.L. nu a livrat bunuri pentru aprovizionarea aeronavelor, produsele fiind vândute direct către pasageri și nu către companiile aeriene, astfel că societatea contestatară nu se încadrează în prevederile art. 143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate (scutirea de taxă pentru livrarea de bunuri destinate utilizării pe aeronave).

De asemenea, societatea contestatară nu se încadrează nici în prevederile art. 143 alin.(1) lit. i) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate (scutirea de taxă pentru prestarea de servicii efectuată pentru încărcătura aeronavelor), așa cum eronat se susține în contestație întrucât, așa cum am arătat mai sus, conform Contractelor de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor S.C. S.R.L. are calitatea de beneficiar al contractelor și nu are calitatea de prestator, prestatori de servicii fiind companiile aeriene.

În plus, **art.9 alin.(3) din Instrucțiunile** 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, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2222/2006**, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 9. - [...] (3) Livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprind, printre altele, operațiuni precum:

- a) livrarea de echipamente încorporate în aeronave sau utilizate pe acestea;
- b) modernizarea, renovarea, revizia și repararea aeronavelor, respectiv orice lucrări necesare pentru utilizarea sau reutilizarea acestora sau readucerea la starea lor inițială, inclusiv operațiuni precum vopsirea, refacerea instalațiilor, lucrări de tâmplărie, instalarea materialelor termoizolatoare și electrice;
- c) serviciile necesare pentru menținerea aeronavelor, a echipamentelor și sistemelor acestora în perfectă stare de funcționare, inclusiv întreținerea, măsurile de prevenire a incendiilor, decontaminarea;
- d) serviciile experților, prestate în cadrul lucrărilor de reparații și al lucrărilor pe care le presupun repararea, renovarea și întreținerea aeronavelor și a sistemelor și echipamentelor acestora. Aceste servicii includ și inspecțiile pentru constatarea respectării măsurilor de siguranță, inspecția aeronavelor, inspecția tehnică a echipamentelor, investigațiile legate de incendii sau alte calamități survenite la bord;
- e) lucrări de reparații și întreținere a bunurilor integrate în aeronave sau care sunt direct și permanent utilizate pentru exploatare, cum ar fi containerele, făcute la comandă, utilizate în aeronave pentru depozitarea bagajelor, alimentelor;
- f) leasingul și închirierea aeronavelor;
- g) serviciile necesare pentru exploatarea aeronavelor și a încărcăturii acestora înainte, în timpul și după o călătorie, la sosirea în aeroporturi, la staționarea și la plecarea din aeroporturi, incluzând:
 1. servicii necesare pentru aterizare, decolare sau staționare în aeroporturi, inclusiv servicii constând în remorcare, împingere, protecție, curățenie;
 2. utilizarea aeroporturilor și, mai concret, utilizarea pistelor, serviciilor de telecomunicații și utilizarea instalațiilor radar;
 3. serviciile administrative și serviciile de comunicații;
- h) servicii asigurate pentru nevoile directe ale pasagerilor și echipajului și/sau ale încărcăturii transportate de aeronave, inclusiv:

1. asistența necesară pasagerilor și echipajului asigurată pe seama operatorului aerian cu ocazia transportului aerian, cum ar fi întocmirea documentelor de călătorie și cazarea, masa și băutura asigurate pasagerilor, în cazul în care aceste servicii trebuie asigurate în baza contractului de transport;

2. serviciile referitoare la bunurile transportate de aeronave, cum ar fi serviciile necesare pentru manipularea, protejarea și conservarea bunurilor transportate, inclusiv serviciile asigurate de specialiști în "daune" sau pentru protejarea mediului înconjurător, respectiv pentru prevenirea poluării ori contaminării acestor zone.

Astfel, livrarea de bunuri efectuată de S.C. S.R.L. către pasagerii aeronavelor, intermediată de către companiile aeriene, nu se încadrează în niciuna dintre operațiunile mai sus citate.

Mai mult, conform art.9 alin.(3) lit.h) pct. 1 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se aplică scutirea de taxă pentru serviciile asigurate pentru nevoile directe ale pasagerilor, respectiv masa și băutura furnizate pasagerilor, în cazul în care aceste servicii trebuie asigurate în baza contractului de transport, prevederi legale din care rezultă că societățile transportatoare trebuie să achiziționeze ele

însele mâncarea și băutura pe care le vor pune la dispoziția pasagerilor, contravaloarea bunurilor fiind încasată în baza contractelor de transport (inclusă în costul biletelor) și nu la bordul aeronavelor, prin achitare directă de către pasageri.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru vânzarea de bunuri la bordul aeronavelor către pasageri societatea comercială verificată nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod legal la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă totală de lei (..... lei pentru perioada aprilie - noiembrie 2012 + lei pentru luna decembrie 2012 + lei pentru luna ianuarie 2013 + lei pentru luna februarie 2013 + lei pentru luna martie 2013 + lei pentru luna aprilie 2013 + lei pentru luna mai 2013 + lei pentru luna iunie 2013 + lei pentru luna iulie 2013 + lei pentru luna august 2013).

Amintim că însăși societatea comercială a considerat în perioada octombrie 2010 - martie 2012 că această activitate nu este scutită de TVA, colectând TVA aferentă veniturilor realizate din vânzarea de produse la bordul aeronavelor, însă începând cu luna aprilie 2012, în baza Hotărârii AGA nr.....29.03.2012, societatea nu a mai colectat TVA pentru această activitate.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă totală de lei.

5) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferente TVA de plată, precizăm că acestea au fost calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Având în vedere cele prezentate în cuprinsul prezentei decizii și conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", pentru acest capăt de cerere **se va admite parțial contestația** pentru accesoriile în sumă de lei (..... lei + lei) și **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru accesoriile în sumă de lei (.... lei + lei).

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2014 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se:

D E C I D E :

1. Admiterea parțială a contestației pentru suma de lei reprezentând:

- lei TVA stabilită suplimentar;
- lei accesorii aferente,

și pe cale de consecință, anularea parțială a deciziei de impunere pentru suma admisă.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând:

- lei TVA stabilită suplimentar;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

3. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,