



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



Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 14 / 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
**SC .X. SA**  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.921978/19.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./12.12.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/19.12.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr..X./1991, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./04.11.2014.

SC .X. SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014 pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X.lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X.lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014, respectiv **11.11.2014** conform adresei de comunicare nr.X, semnată de reprezentatul societății .X.- director economic, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **03.12.2014**, fiind înregistrată sub nr..X., astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./04.11.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./04.11.2014, societatea susține următoarele:***

## **PROCEDURĂ**

**1. Contestatara susține că pe perioada 01.04.2008 – 30.04.2009 a mai fost verificată** în urma inspecțiilor fiscale fiind întocmite Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./07.02.2013, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./27.03.2013, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-TM .X./19.03.2014 și Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridce nr.F-TM .X./04.11.2014 care a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea arată că inspecția fiscală poate fi efectuată o singură dată pentru fiecare impozit și taxă și numai prin excepție conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă apar date suplimentare noi, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției, până la împlinirea termenului de prescripție sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În susținere invocă prevederile pct.102.4 și pct.102.6 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și precizează că situația de fapt constatată nu se poate încadra în aceste dispoziții legale. De asemenea, contestatara arată că motivele de reanalizare a situației de fapt nu pot fi reținute ca

fiind date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data primei verificări.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au verificat de trei ori societatea pentru aceeași perioadă și pentru aceeași taxă contestată susține că decizia de impunere este nelegală și solicită anularea acesteia.

**2. Societatea contestată susține că un alt motiv de nelegalitate a deciziei de impunere este nerespectarea prevederilor art.216 alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,** respectiv că organele de inspecție fiscală nu au respectat termenul de X de zile pentru efectuarea reverificării ca urmare a desființării deciziei de impunere anterioare, fiind emisă decizia de impunere contestată cu X luni peste termenul prevăzut de lege. Într-adevăr societatea recunoaște că a solicitat suspendarea inspecției fiscale pe o perioadă de 30 de zile însă, chiar și în acest caz, nu au fost respectate prevederile legale, termenul fiind împlinit la data de 18.07.2014, iar inspecția fiscală a început la data de 01.08.2014 și s-a finalizat la data de 04.11.2014.

Ca urmare, s-a creat o vătămare societății întrucât obligațiile fiscale accesorii se datorează până la data plății obligațiilor principale astfel că, se impune anularea actului administrativ fiscal.

**3. Contestata susține că nu au fost respectate prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,** în sensul că prin Decizia nr..X./18.06.2014 s-a admis contestația în sensul anulării parțiale a actelor administrative fiscale urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal.

Astfel, prin Decizia nr..X./18.06.2014 s-a dispus reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin prisma îndeplinirii condițiilor de formă și de fond, respectiv să se analizeze situația de fapt în raport de motivele pentru care nu a avut loc transferul dreptului de proprietate al aeronavei, clarificări cu privire la zborurile efectuate cu aeronava pe teritoriul României în anul 2008 și clarificări cu privire la formalitățile vamale întocmite la intrarea în țară a aeronavei și ieșirea acesteia din țară.

Față de cele invocate contestata susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele deciziei considerând operațiunea aferentă contractului de leasing ca nefiind efectiv prestată.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Contestata susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea derulată în baza contractului de leasing nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, constatare care este tendențioasă și nefondată întrucât prin actele administrative anterioare nu s-a reținut că operațiunea nu ar intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatara precizează că a interpreta contrar celor susținute prin actele administrative anterioare înseamnă exercitarea unei forme de abuz din partea acestora.

Mai mult prin emiterea unei astfel de susțineri sunt încălcate prevederile art.213 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatarii în propria cale de atac.

Contestatara susține că operațiunea intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată fiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și solicită organului de soluționare a contestației să observe că serviciile ce au făcut obiectul contractului au fost efectiv prestate în sensul că aeronava s-a aflat în perioada mai-august 2008 pe teritoriul României fiind utilizată prin intermediul SC Jetrain Air SRL, societate care a operat zborurile aeronavei, respectiv plata carburanților, servicii de curățenie așa cum reiese din documentele existente la dosarul cauzei. De asemenea, susține că prestarea serviciilor reiese și din recunoașterea veniturilor obținute de SC .X.IFN SA.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, aspect pe care îl contestă arătând că aeronava s-a aflat pentru o perioadă de timp la dispoziția SC .X. SA, pentru teste, cu scopul de a efectua operațiuni taxabile, iar faptul că ulterior aeronava nu a fost predată societății nu se datorează culpei acesteia ci unor factori independenți de voința acesteia.

Astfel, contestatara susține că în perioada cât aeronava s-a aflat în România au fost efectuate zboruri în interesul societății respectiv reprezentanții societății împreună cu cei de la .X.au participat la cea de-a 46 ediție a Salonului .X.deschis la data de 14.06.2008 - zbor N328CR/J328/12.07.2008 LRTR-EDDN, prin Nurnberg, confirmat de .X.care reprezintă cea mai mare manifestare din lume în domeniul aeronautic fiind prezentate modele ale aeronavelor, cele mai performante din lume, activități care au contribuit la creșterea activității economice a SC .X. SA.

Totodată, contestatara susține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat de realizarea de venituri, ci se acordă pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile chiar dacă acestea nu au fost realizate.

Ca urmare, societatea solicită organului de soluționare a contestației să rețină că achiziționarea aeronavei ce a făcut obiectul Contractului de leasing financiar este în scopul operațiunilor taxabile, aspect ce rezultă din împrejurările:

- încheierea Contractului de leasing financiar nr.x/F/2008 prin care a fost achiziționată aeronava .X.și dovada achitării ratelor de leasing;

- achiziționarea SC .X.SRL cu scopul de a desfășura prin intermediul acesteia activități de transporturi aeriene de pasageri;

- convenția de utilizare a aeronavei semnată de toate părțile implicate ce reprezintă cadrul pentru operarea aeronavei pentru operator și în beneficiul utilizatorului înainte de înmatricularea aeronavei la Registrul unic de înmatriculare a .X.din România;

-adresa nr..X./12.10.2012 emisă de Autoritatea Aeronautică Română conform căreia la data de 24.10.2008 societatea a depus și obținut o rezervare pentru o perioadă de 6 luni a însemnelor de înmatriculare pentru aeronava .X.;

-adresa nr..X./04.10.2012 emisă de .X.care certifică efectuarea a 34 de zboruri în perioada 06.06.2008 – 22.08.2008 de către SC .X.SRL cu aeronava achiziționată în cadrul Contractului de leasing. Toate zborurile au fost efectuate cu aeronava, respectiv teste în scopul de a realiza operațiuni taxabile;

-dovada achiziționării de către societate a încă 7 aeronave la data încheierii Contractului de leasing financiar nr..X./F/2008 pentru care este în derulare contractul de închiriere avioane FN/23.07.2008, SC .X.SRL înregistrând aceste aeronave la Autoritatea Aeronautică Română pe baza contractului de închiriere;

- certificatul constatator al societății potrivit căruia deține cod CAEN 5110 pentru transport aerian;

- facturile emise de .X., .X., .X.și de către .X.care fac dovada efectuării zborurilor cu aeronava .X..

De asemenea, societatea susține că a convocat SC .X.SA la conciliere în vederea soluționării litigiului pe cale amiabilă solicitând și restituirea sumelor achitate însa, s-a soldat nefavorabil societății și ca urmare, împreună cu SC .X. SA a formulat plângere penală la Direcția Națională Anticorupție în vederea recuperării prejudiciului.

Contestatară susține că toate aceste elemente conduc la concluzia că prin achiziționarea aeronavei societatea a intenționat să deruleze operațiuni taxabile și chiar a desfășurat.

Totodată, societatea contestatară susține că totuși organele de inspecție fiscală au analizat precizările din Decizia nr..X./18.06.2014, dar apreciază că nu sunt incidente în cauză.

**Referitor la condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere societatea arată că în materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care impun drept condiții pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată existența facturii întocmită conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și achizițiile să fie destinate realizării de operațiuni taxabile.**

Interpretarea diferită de către organele de inspecție fiscală a acestor dispoziții legale și, mai mult, adăugarea de noi condiții cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată reprezintă un abuz din partea organelor de inspecție fiscală.

Astfel, contestatara precizează că, în ceea ce privește condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost îndeplinite, societatea deținând documente din care rezultă achiziția, respectiv contract și facturi fiscale care conțin date reale și exacte, iar achiziția a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile, fapt ce rezultă din specificul activității economice desfășurată de societate cu atât mai mult cu cât este acționar majoritar al SC .X.SRL ce are ca obiect de activitate „transport pasager”.

Mai mult, în perioada în care aeronava s-a aflat în România au fost efectuate zboruri în interesul companiei, cheltuielile efectuate fiind în legătură directă și imediată cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile.

De asemenea, în susținere contestatara invocă faptul că exigibilitatea TVA pentru avansuri intervine la data încasării avansului susținând că în speță este vorba despre avansuri și nu are relevanță faptul că bunul nu a fost predat.

Totodată, SC .X. SA considera nerelevantă constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia inexistența formalităților vamale privind intrarea aeronavei în România și necunoașterea regimului vamal sub care acesta a operat zboruri pe teritoriul țării constituie condiție pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât textul de lege nu face referire la condiția efectuării formalităților vamale, acesta fiind prevăzut în convenția încheiată între părțile implicate.

Cel mult organele de inspecție fiscală puteau să constate neexigibilitatea taxei și să calculeze penalități la data finalizării contractului de leasing, dată la care bunul a fost înregistrat în contabilitate ca imobilizare corporală.

În ceea ce privește majorările de întârziere societatea contestatară susține că acestea puteau fi calculate doar la momentul finalizării contractului de leasing și nu de la momentul la care au devenit scadente sumele reprezentând taxă aferentă facturilor de avans rata leasing.

Ca urmare, societatea susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile emise și a avut intenția de a achiziționa aeronava pentru a fi destinată în scopul operațiunilor taxabile.

În susținere prezintă jurisprudența CEJ, respectiv paragraful 22, 23 și 24 din Hotărârea C-435/05 Investrand BV Staatssecretaris van Financien, paragrafele 37, 38, 41, 42, 44, 45, 53, 55, 56, 57, 60, 61 și 65 din Hotărârea emisă în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 și arată că organele de inspecție fiscală nu au înțeles să respecte nici normele legale naționale și nici liniile directoare trasate de deciziile CEJ, respectiv nu a ținut cont de faptul că factura este documentul justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată și nu a dovedit existența unor nereguli sau unei fraude.

Totodată, contestatara susține că potrivit documentelor prezentate toate părțile au convenit ca utilizarea aeronavei să se efectueze de societate prin

intermediul echipajului pus la dispoziție de către vânzător până la momentul în care se va face înregistrarea aeronavei în registrul unic de înmatriculare a .X. în România, iar posesia aeronavei reiese din convenția încheiată la data de 13.05.2008, din adresele AACR și .X. și din contractul de leasing conform căruia și-a asumat toate obligațiile contractuale comportându-se ca și proprietar fără a avea relevanță dacă bunul a fost sau nu predat, aceasta reprezentând o problemă de drept comercial și nu fiscal.

Conform celor precizate societatea susține că a justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de lege, iar bunul a fost destinat operațiunilor taxabile neexistând motive pentru a fi anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**În ceea ce privește punctul de vedere al direcției de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată exprimat prin adresa nr..X./03.05.2010,** contestatara susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că nu este incident în cauză deoarece contractul de leasing a expirat, iar acesta a fost emis pe perioada derulării contractului de leasing, timp în care transmiterea dreptului de folosință putea fi realizată până la finalizarea contractului în cauză.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că *„analiza intenției de a realiza operațiuni taxabile privește existența prealabilă a unei achiziții pentru care există intenția de a fi utilizată pentru realizarea de operațiuni taxabile, dar din circumstanțe independente de voință nu au putut utiliza aceste achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile.”*

Față de această constatare, societatea arată că în baza Contractului de leasing financiar nr..X./F/07.04.2008 încheiat cu .X.IFN SA a achiziționat aeronava model .X.cu intenția de a efectua operațiuni impozabile, a achitat toate facturile aferente contractului de leasing, iar faptul că aeronava nu i-a fost livrată se datorează unor circumstanțe independente de voința acesteia. Cheltuielile angajate în acest scop au fost efectuate în legătura directă cu activitățile economice ale persoanei impozabile, fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și sunt elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care societatea le furnizează.

De asemenea, contestatara susține că fiecare venit are în contrapartidă și o cheltuială și ținând cont de faptul că a obținut venituri din activitățile comerciale ce intră în obiectul său de activitate, taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X.IFN SA este deductibilă, aspect confirmat de punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație din domeniul TVA, exprimat prin adresa nr..X./03.05.2010.

**Totodată, contestatara invocă în susținere prescripția pe anul 2008, pentru suma de .X.lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de .X.lei.**

Astfel, invocă prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și susține

că obligațiile fiscale stabilite pe anul 2008 s-au prescris la data de 31.12.2013 întrucât termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2009, iar cei 5 ani prevăzuți de legiuitor s-au împlinit la 31.12.2013.

Având în vedere că inspecția fiscală s-a derulat în anul 2014 începând cu data de 01.08.2014, așa cum este consemnată la poziția x din Registrul Unic de Control, obligațiile fiscale stabilite pe anul 2008 sunt prescrise și solicită anularea acestora.

Pentru motivele arătate în contestație contestatara solicită desființarea în tot a deciziei de impunere contestate și a raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii acesteia.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./04.11.2014, s-au constatat următoarele:***

Urmarea inspecției fiscale efectuată în urma emiterii Deciziei nr..X./18.06.2014 în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în calitate de utilizator, a încheiat la data de 07.04.2008 Contractul de leasing financiar nr..X.F cu societatea de leasing SC .X.IFN SA din .X., în calitate de locator, ce are ca obiect transmiterea către utilizator a dreptului de folosință în regim de leasing financiar asupra unei aeronave model .X.cu seria producătorului x, modificat în "Comtran Revolution". Valoarea totală a contractului a fost de .X.USD (plus TVA), iar valoarea reziduală de .X.USD (plus TVA) inclusă în ratele de leasing, durata contractului de leasing fiind de 48 luni.

În perioada verificată SC .X.IFN SA a emis un număr de x facturi cu explicații „avans” „rata leasing” , comisioane de gestiune și prime de asigurare cu o bază impozabilă de .X.lei și TVA aferentă dedusă de .X.lei.

Societatea a înregistrat ratele de leasing în contul 232 „Avansuri pentru imobilizări corporale”, iar în contabilitate acestea apar ca fiind achitate integral. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei a fost evidențiată ca deductibilă în jurnalele de cumpărări și deconturile lunare de TVA aferente perioadelor respective.

La cap.I din Contractul de leasing, respectiv „obiectul contractului” ultimul alineat se specifică că Locatorul este de acord să cedeze Utilizatorului dreptul de folosință asupra aeronavei, fără a se menționa expres data la care are loc transmiterea în fapt a acestuia.

Potrivit pct.3.6 din contract aeronava a făcut obiectul unui Contract de vânzare-cumpărare încheiat la data de 07.04.2008 între societatea .X.. din Texas, Statele Unite ale Americii în calitate de vânzător și SC .X.IFN SA în calitate de cumpărător, făcându-se trimitere la anexa 2 a contractului de leasing. Anexa nr.2



la contractul de leasing este reprezentată de Contractul de vânzare-cumpărare aeronavă (tradus în limba română și autentificat notarial) încheiat între .X.. din Texas- SUA - vânzător și SC .X.IFN SA - cumpărător, la data de 07.04.2008.

S-a constatat că în contractul de leasing nu se prevede o dată anume de predare a aeronavei către utilizatorul SC .X. SA, respectiv de transmitere a dreptului de folosință, ci se face trimitere la anexa nr.2 la contract.

Referitor la acest termen a fost prezentată o înțelegere, respectiv Convenția din data de 23.04.2008 încheiată între SC .X.IFN SA și SC .X. SA, în care se stipulează că „în cazul în care nu se respectă termenul de livrare din 15.07.2008, utilizatorul contractului de leasing - .X. SA- va fi penalizat”.

De asemenea, la data de 13.05.2008 a fost încheiată o Convenție între .X.. din Texas- SUA – vânzător, SC .X.IFN SA – cumpărător, SC .X. SA (utilizator) și SC .X.SRL (operator) în care se precizează faptul că la înscrierea aeronavei model .X.în Registrul din România, vânzătorul .X.. SUA va păstra dreptul de proprietate, custodie și control operațional.

Urmarea informațiilor primite de la SC .X.SA și Autoritatea Aeronautică Civilă Română s-a constatat că aeronava .X.nu a fost înscrisă în Registrul Unic de Înmatriculare a .X.Române, dar a efectuat zboruri în spațiul aerian al României în perioada iunie – august 2008 care au fost operate de SC .X.SRL. După această perioadă aeronava s-a întors în SUA pentru certificarea finală necesară pentru a primi aprobarea înscrierii în Registrul din România la Autoritatea Aeronautică Civilă Rămâna.

Prin actul adițional nr..X./21.10.2009 la contractul de leasing financiar societatea s-a obligat să execute întocmai contractul fără a mai opune lipsa folosinței aeronavei/lipsa calității de proprietar a SC .X.IFN SA, la finalizarea contractului SC .X.IFN SA neavând obligația de a preda aeronava către SC .X. SA.

S-a constatat că deși Contractul de leasing nr..X.F/07.04.2008 s-a încheiat în luna aprilie 2012 aeronava nu a fost predată utilizatorului SC .X. SA aceasta neintrând în posesia sau proprietatea aeronavei deși prin adresele nr..X./02.03.2013 și nr..X./2505.2012 SC .X. SA a notificat SC .X.IFN SA privind intenția de a cumpăra aeronava la expirarea leasingului.

**În ceea ce privește clarificarea aspectelor sesizate prin Decizia nr..X./18.06.2014 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

Pentru clarificarea motivelor pentru care nu a avut loc transferul dreptului de proprietate a aeronavei și dacă serviciile de leasing au fost sau nu prestate s-au solicitat informații și documente suplimentare reprezentanților societății.

Astfel prin Nota explicativă din data de 29.10.2014 reprezentantul societății a precizat că societatea și-a exprimat intenția de a achiziționa aeronava la finele contractului și la data de 16.05.2012 s-au transferat către aceasta toate actele de proprietate deținute de societatea de leasing însă, nu s-a efectuat și formalitatea de predare-primire a aeronavei către SC .X. SA deoarece proprietatea aeronavei a

aparținut societății utilizatoare încă din anul 2008. Ulterior, posesia și folosința asupra aeronavei a încetat.

De asemenea, reprezentantul societății a precizat că nu deține alte documente față de cele prezentate anterior organelor de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat actele depuse anterior și au constatat că SC .X. SA, la data de 06.04.2009, a formulat acțiune împotriva SC .X.IFN SA, înregistrată în dosar nr..X./3/2009 pe rolul Tribunalului .X., prin care a solicitat rezilierea Contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008, precizând că întrucât nu a pus la dispoziție aeronava și nu și-a exercitat dreptul de folosință al bunului valoarea ratelor de leasing achitate reprezintă prejudiciu, precum și faptul că sumele achitate apar ca lipsite de cauză, SC .X.IFN SA beneficiind de o finanțare gratuită, fără a transmite drepturile de folosință a aeronavei asumate prin contract.

La data de 21.10.2009 a fost încheiat Actul adițional nr..X./21.10.2009 la contractul de leasing prin care SC .X. SA precizează că renunță la „*orice fel de pretenții/despăgubiri pentru lipsa de folosință asupra aeronavei, nelivrare, livrarea parțială, lipsa/pierderea calității de proprietar a Finanțatorului, orice alte elemente ulterioare livrării, vicii etc. sau orice alte motive*” .

De asemenea, la pct.7 din Actul adițional nr.11 la contractul de leasing societatea a declarat că are cunoștință de situația juridică și fizică a aeronavei .X. nr.X fără a mai opune lipsa folosinței aeronavei/lipsa calității de proprietar a SC .X.IFN SA pentru care își asumă integral răspunderea indiferent de motivele pentru care furnizorul .X.. SUA nu efectuează livrarea.

Situația juridică și faptică a aeronavei reiese din Plângerea formulată de SC .X. SA la Direcția Națională Anticorupție, în dosarul penal X/P/2010, în vederea recuperării prejudiciului de .X.USD rezultată din contractul de leasing financiar în care se precizează că aeronava nu a trecut niciodată în proprietatea SC .X.IFN SA, fiind vândută la data de 30.07.2009 unei alte persoane din SUA, respectiv .X.LLC. De asemenea, se precizează că SC .X.IFN SA nu și-a îndeplinit obligațiile corelative asumate de a transmite folosința aeronavei și dreptul de a cumpăra aeronava, realizarea acestor obligații nemaifiind posibile având în vedere că aeronava este deținută de o altă persoană ce nu are legătură cu contractul de leasing.

Totodată, a fost prezentată Ordonanța din data de 19.12.2012 emisă în dosarul penal nr.x/P/2010 în care s-a dispus efectuarea unei expertize judiciare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea cunoștea situația juridică și faptică a aeronavei pe toată durata contractului, respectiv de la data încheierii acestuia - 07.04.2008 prin care se impunea furnizorului să livreze bunul și modelul aeronavei până la data finalizării – aprilie 2012, convenind că finanțatorul SC .X.IFN SA nu are obligația de a preda aeronava la finalizarea contractului dacă aceasta nu a fost livrată până la data exercitării opțiunii de cumpărare - pct.8 din Actul adițional nr..X./21.10.2009.

În ceea ce privește respectarea obligațiilor societății asumate prin contractul de leasing s-a constatat că obligația de a prelua aeronava de la furnizorul .X.Inc. SUA revenea cumpărătorului SC .X.IFN SA care a transmis acest drept utilizatorului SC.X. SA ce va reprezenta pe deplin finanțatorul/locatorul SC .X.IFN SA în relația cu furnizorul. În consecință, obligația de a prelua aeronava de la furnizorul .X.Inc. SUA revenea SC .X. SA care nu a prezentat documente privind intenția și demersurile efectuate în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a utilizat niciodată aeronava .X. participând cu bună știință la derularea tacită a contractului de leasing în condițiile în care știa că aeronava nu va putea fi pusă la dispoziția sa, iar la finalizarea contractului de leasing aceasta nu putea face obiectul transmiterii dreptului de proprietate.

Astfel, derularea serviciului s-a efectuat fără a avea bunul care a făcut obiectul contractului, simpla facturare a ratelor de leasing nu face dovada serviciului prestat conform prevederilor art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar transferul dreptului de a dispune de bun ca și proprietar nu a mai avut loc conform art.128 alin.(1) din același act normativ.

În ceea ce privește intenția societății de a utiliza aeronava .X. în folosul operațiunilor taxabile, conform principiului prevalenței substanței instituit de legea comunitară, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii trebuie îndeplinite cumulativ, pe lângă condițiile de formă (factura cu elementele obligatorii) și condițiile de fond, respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, societatea nu avea obligația doar a deținerii facturilor ci trebuia să demonstreze că achiziția a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, societatea nu a probat că neexecutarea contractului de leasing s-a datorat unor motive independente de voința sa având în vedere că societatea a cunoscut situația juridică și faptică a aeronavei pe toată perioada contractului chiar renunțând la dreptul de posesie, folosință sau transmitere a proprietății acesteia la finalizarea contractului de leasing.

S-a constatat că deși au fost transmise către utilizatorul SC .X. SA drepturile de a prelua aeronava de la furnizorul .X.Inc. SUA și de a efectua toate formalitățile necesare cu privire la inspecția dinaintea predării –acceptării societatea nu a efectuat niciun demers în acest sens deși avea această obligație, locatorul nemaifiind responsabil de nelivrarea sau livrarea necorespunzătoare a aeronavei.

În ceea ce privește demersurile efectuate de SC .X. SA cu privire la rezilierea contractului de leasing organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt societatea a renunțat la această acțiune și la drepturile solicitate fapt dovedit de încheierea Actului adițional nr..X./21.10.2009 în care se precizează acest fapt. Prin renunțarea la acțiunea de reziliere a contractului de leasing financiar demersul de a solicita punerea la dispoziție a aeronavei nu a mai existat, societatea

nedovedind intenția de a efectua operațiuni taxabile cu aeronava și/sau neprezentând motivele obiective care au condus la neintrarea în posesie a aeronavei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste servicii nu au fost prestate, transferul dreptului de a dispune de bun ca și proprietar nu a mai avut loc, obiectul contractului nu a existat, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă nu se justifică conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește clarificarea zborurilor operate în perioada iunie-august 2008 și rolul SC .X.SRL** s-au solicitat societății documente și nota explicativă din data de 29.10.2014 în care, reprezentantul societății precizează că utilizarea eronavei pe teritoriul României a fost reglementată de „*Convenția de utilizare a aeronavei pentru modelul .X.cu numărul de serie al producătorului .X.*” semnată la data de 13.05.2008 de toate părțile implicate, respectiv furnizorul, locatorul, utilizatorul și operatorul. Din analizarea Convenției a rezultat că scopul acesteia a fost „*cadrul de operarea Aeronavei pentru Operator în beneficiul utilizatorului înainte de înmatricularea Aeronavei în Registrul unic de înmatriculare a .X.din România și la Centrul de operare al Aeronavei al Operatorului*”.

De asemenea, potrivit acestei convenții furnizorul va păstra dreptul de proprietate, custodia și controlul operațional asupra aeronavei, operarea va fi exclusiv pentru și în beneficiul Utilizatorului, precum și faptul că „*Toate zborurile vor fi private, nu operațiuni comerciale*”.

În ceea ce privește clarificarea dacă zborurile efectuate în perioada iunie-august 2008 au fost efectuate în beneficiul utilizatorului reprezentantul societății a precizat că „*.X. SA nu a operat zboruri pe această aeronavă în perioada iunie – august 2008 pe teritoriul României și nu a înregistrat cheltuieli sau venituri în contabilitate, situație ce reiese și din documentele puse la dispoziție*”.

În ceea ce privește rolul SC .X.SRL reprezentantul societății a precizat că „*În ciuda eforturilor depuse în vederea strângerii informațiilor și documentelor solicitate de .X.SRL .X., vă comunicăm că nu am reușit obținerea acestora, societatea .X.SRL .X. fiind radiată*”.

Având în vedere și faptul că nu au fost prezentate alte documente care să justifice că aeronava a fost utilizată în beneficiul SC .X. SA s-a constatat că zborurile efectuate cu aeronava .X.nu s-au realizat în folosul operațiunilor sale taxabile nefiind înregistrate venituri sau cheltuieli în contabilitate.

**Referitor la rolul operatorului SC .X.SRL** singurul document prezentat a fost Convenția din data de 13.05.2008 prin care s-a stabilit cadrul de operare al aeronavei .X. în România fără a se prezenta alte documente care să justifice că au fost obținute venituri din utilizarea aeronavei prin intermediul acestei societăți.

De asemenea, conform celor precizate de reprezentantul societății zborurile efectuate cu aeronava în perioada iunie-august 2008 au fost „*zboruri private și nu comerciale*”.

S-a constatat că potrivit jurisprudenței comunitare în materie de TVA persoana impozabilă este cea care trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată și potrivit art.4 din Directiva a-VI-a 112/2006 CE autoritățile fiscale nu sunt împiedicate să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activități economice, respectiv taxabile, iar în situația cazurilor de fraudă sau abuz organele de inspecție fiscală pot cere replata sumelor retroactiv.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate demonstra intenția de a desfășura activități economice având în vedere că nu face dovada cu documente că zborurile efectuate în perioada iunie-august 2008 cu aeronava .X.ar fi fost efectuate în scopul oerațiunilor sale taxabile, respectiv că ar fi fost înregistrate cheltuieli și venituri din acestea.

**În ceea ce privește formalitățile vamale ce trebuiau întocmite la intrarea și ieșirea din țară a aeronavei**, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Tehnologia Informații Comunicații și Statistică Vamală din cadrul ANAF, prin adresa nr..X./08.09.2014, informații cu privire la acestea formalități.

Prin adresa nr..X./10.09.2014 Direcția Tehnologia Informații Comunicații și Statistică Vamală a comunicat faptul că în baza de date de import/export nu au fost identificate declarații vamale care să aibă înscrise în caseta destinată descrierii comerciale a mărfurilor datele de identificare ale aeronavei. Astfel, se concluzionează că aeronava a intrat pe teritoriul României fără întocmirea formalităților vamale de import, în perioada în care a operat în România nu a fost încadrată sub niciun regim vamal, iar ieșirea din România a aeronavei s-a efectuat fără întocmirea formalităților vamale.

**Referitor la tratamentul juridic al tranzacției** organele de inspecție fiscală au solicitat punct de vedere Serviciului Juridic din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. privind transferul dreptului de proprietate a aeronavei raportat la cluazele contractului de leasing.

Prin punctul de vedere exprimat reiese că în lipsa oricăror dovezi privind intrarea în România a aeronavei și neînregistrarea aeronavei într-un alt Registru decât de cel din SUA dreptul de proprietate aparține vânzătorului .X.Inc..

De asemenea, posesia fiind o stare de fapt poate fi dovedită cu orice mijloc de probă sens în care aceluia care face o declarație îi revine obligația de a dovedi cele susținute, dovada care trebuie realizată cu înscrisuri.

Astfel, potrivit documentelor prezentate SC .X. SA nu a dobândit niciodată dreptul de proprietate a aeronavei, iar în ceea ce privește dreptul de folosință a aeronavei însăși societatea a precizat în Plângerea formulată la DNA că nu a putut să valorifice drepturile de folosință asupra acesteia, de altfel societatea nu putea intra în posesia aeronavei la momentul semnării contractului de leasing financiar la data de 07.04.2008 conform prevederilor contractuale.

S-a constatat că societatea avea cunoștință că transferul proprietății asupra aeronavei nu putea avea loc în favoarea sa întrucât dreptul exclusiv de proprietate

al aeronavei .X.a fost înregistrat începând cu data de 30.07.2009 în favoarea unei persoane juridice din SUA, respectiv .X.LLC, fapt ce rezultă din extrasul FAA Registry – Administrația Federală de Aviație a Statelor Unite ale Americii, document anexat la Plângerea penală, dar care nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală întrucât originalul a fost depus la DNA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X.lei, din considerentele:

- nu se face dovada că serviciul de leasing a fost prestat și că nu a avut loc transferul dreptului de a dispune ca și proprietar;

- nu există formalități vamale privind intrarea aeronavei în România, respectiv nu se cunoaște regimul vamal sub care s-au operat zboruri pe teritoriul țării;

- societatea nu a avut în folosință, posesia, utilizare sau în proprietate aeronava și nu a înregistrat venituri sau cheltuieli cu întreținerea și funcționarea acesteia.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă de **.X.lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X.lei** pe perioadele 01.04.2008 – 20.03.2013 și 01.01.2010 – 10.11.2012.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

#### **A. PROCEDURĂ**

**1. În ceea ce privește reverificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.04.2008 – 30.04.2009**, contestatara susține că în urma inspecțiilor fiscale au fost întocmite Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./07.02.2013, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./27.03.2013, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-TM .X./19.03.2014 și Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014 care a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de aceste argumente, organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.*

coroborat cu prevederile art. 105<sup>1</sup> alin. (1) și (4) din același act normativ:

*„(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade” [...];*

*„(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. [...]”.*

Din coroborarea prevederilor legale invocate reiese că inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, însă prin excepție, conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade, situație în care comunică contribuabilului decizia de reverificare, decizie ce poate fi contestată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că perioada 01.04.2004 – 30.04.2009 a fost supusă înspecției fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- inspecție fiscală parțială având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.04.2004–30.04.2008, fiind emisă Decizia de impunere nr. F- TM .X./27.02.2009;

- inspecție fiscală parțială având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.05.2008–31.10.2008, fiind emisă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F- TM .X./27.02.2009;

- inspecție fiscală parțială având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.11.2008–28.02.2009, fiind emisă Decizia de impunere nr. F- TM .X./11.06.2009;

- inspecție fiscală parțială având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.03.2009–30.04.2009, fiind emisă Decizia de impunere nr. F- TM .X./11.06.2009.

Astfel, perioada 01.04.2004 – 30.04.2009 a făcut obiectul Deciziei de reverificare nr. .X./27.02.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, decizie necontestată de S.C. .X. SA, potrivit prevederilor art. 105<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, prin necontestarea deciziei de reverificare, se reține că neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât societatea a pierdut dreptul procedural ca urmare a necontestării deciziei de reverificare înăuntrul termenului statornicit de lege.

Speței îi sunt aplicabile prevederile art.185 alin.1 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, unde se stipulează:

*“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de*

*cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate “.*

Potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Față de cele de mai sus nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei privind **reverificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.04.2008 – 30.04.2009**, precum nici invocarea pct. 102.4 și 102.6 din Hotărârea Guvernului nr. 1044/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

**2. Referitor la nerespectarea prevederilor art.216 alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia *“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”* în sensul că nu a fost respectat termenul de 30 de zile se rețin următoarele:

La data de 01.08.2014 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-au deplasat la societate în vederea efectuării reverificării ca urmare a Deciziei nr..X./18.06.2014 și prin adresa nr..X./01.07.2014 au fost solicitate documente și explicații cu termen 15.08.2014.

Prin adresa nr..X./07.08.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./12.08.2014, societatea a formulat cerere de recuzare a inspectorilor fiscali solicitând declinarea competenței către o altă echipă de inspecție fiscală din alt județ aflat în cadrul regiunii.

Cererea de recuzare a fost soluționată prin Decizia nr.122/28.08.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin care s-a respins ca neîntemeiată cererea societății.

Totodată, prin adresa nr..X./18.08.2014, societatea a solicitat suspendarea inspecției fiscale până la data de 19.09.2014 urmare a efectuării concediilor de odihnă de către persoanele împuternicite să reprezinte societatea începând cu data de 26.08.2014.

Inspecția fiscală a fost reluată în data de 22.09.2014, comunicarea reluării fiind efectuată cu adresa nr..X.22.09.2014, sub semnătură, la aceeași dată, reprezentanților societății.

De asemenea, întrucât societatea nu a prezentat documentele solicitate prin adresa nr..X./01.07.2014, cu adresa nr..X./22.09.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat din nou informații și documente cu privire la modul de achiziție, posesie, proprietate și utilizarea a aeronavei .X..

Prin adresa nr..X./24.09.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./24.09.2014, societatea a solicitat prelungirea termenului de prezentare a documentelor și informațiilor până la data de 06.10.2014.



În vederea primirii informațiilor și documentelor inspecția fiscală a fost suspendată, comunicarea suspendării fiind comunicată prin adresa nr..X./26.09.2014, inspecția fiscală fiind reluată la data de 17.10.2014 conform adresei de comunicare nr..X./16.10.2014.

Față de cele prezentate mai sus reiese că termenul de 30 de zile a fost depășit datorită suspendării inspecției fiscale (în perioada 19.09.2014 – 22.09.2014 și, respectiv perioada 06.10.2014 – 17.10.2014), perioadă în care termenul de efectuare a inspecției fiscale se suspendă potrivit prevederilor art. 104 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că acest termen a fost depășit și datorită înaintării de către contestatară a cererii de recuzare a inspectorilor fiscali și a solicitărilor societății de amânare a prezentării documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală.

De altfel, se reține că termenul de 30 de zile prevăzut le Codul de procedură fiscală este unul de recomandare și nu de decădere, sancționator, nerespectarea acestui termen neatrăgând nulitatea actului administrativ fiscal emis urmare reverificării fiscale, sancțiune prevăzută de art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cât privește susținerea potrivit căreia depășirea termenului de 30 de zile a creat societății o vătămare *întrucât obligațiile fiscale accesorii se datorează până la data plății obligațiilor principale*, nu poate fi reținut de organul de soluționare a contestației întrucât debitul reprezentând TVA în sumă de .X.lei a fost inițial stabilit prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./05.03.2013 și nr. F-MC .X./27.03.2013, acte administrative fiscale în baza cărora contribuabilul avea obligația plății debitului principal, iar reverificările ulterioare au vizat strict aceeași perioadă supusă inspecției fiscale inițiale, atât în ceea ce privește TVA cât și accesoriile aferente.

Astfel, nici argumentele cu privire la depășirea termenului de 30 de zile nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

**3. În ceea ce privește prescripția obligațiilor fiscale pe anul 2008 în sumă de .X.lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente în sumă de .X.lei, invocată de contestatoare se rețin următoarele:**

Potrivit prevederilor art. 91 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință:

*“(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) vor fi evidențiate în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile art. 147, pentru determinarea taxei de dedus.”, iar potrivit prevederilor art. 156<sup>2</sup> alin. (1) din același act normative în vigoare începând cu anul 2007:*

*“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.*

Astfel, pentru TVA aferentă lunii aprilie 2008, obligația declarativă intervine la data de 25.05.2008, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2009**.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că reverificarea perioadei 01.04.2008 – 30.04.2009 a început la data de 01.08.2014, potrivit înscrierii inspecției fiscale în Registrul unic de control al contribuabilului la poziția nr. 39, inspecția fiscală fiind efectuată în termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Mai mult, se reține că potrivit prevederilor art.92 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

*“(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

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

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

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

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

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

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

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

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

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

Astfel, dacă se are în vedere faptul că pentru perioada supusă reverificării, respectiv **01.04.2008 – 30.04.2009**, au fost emise inițial, ca urmare a inspecțiilor fiscale parțiale efectuate Decizia de impunere nr. F-TM .X./27.02.2009, Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F- TM .X./27.02.2009, Decizia de impunere nr. F-TM .X./11.06.2009 și Decizia de impunere nr. F-TM .X./11.06.2009, necontestate de S.C. .X. S.A., organul de soluționare a contestației reține că prin emiterea acestor acte administrativ fiscale a fost întrerupt cursul prescripției, iar reverificarea dispusă în baza Deciziei de reverificare nr..X./27.02.2013 , de asemenea necontestată, nu mai poate fi pusă în discuție în condițiile anterior arătate.

De asemenea, dacă se are în vedere că în ceea ce privește TVA aferentă perioadei **01.04.2008 – 30.04.2009**, au fost efectuate x inspecții fiscale parțiale și 3 acțiuni de reverificare (în baza Deciziei de reverificare nr. .X./27.02.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, și a Deciziilor nr. 298/04.10.2013 și nr. .X./18.06.2014 emise de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea contestațiilor formulate de S.C. .X. S.A.), iar potrivit art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare potrivit căruia *pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale termenul de prescripție se suspendă*, se reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica TVA aferentă anului 2008 nu este prescris, motiv pentru care argumentele

contestatarei privind prescripția nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

## **B. FOND**

### **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**Referitor la suma de .X.lei, reprezentând:**

- .X.lei **taxă pe valoarea adăugată;**
- .X.lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- .X.lei **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă „avansurilor”, „ratelor de leasing”, comisioanelor de gestiune și prime de asigurare achitate pentru achiziția unei aeronave .X.ce a făcut obiectul unui contract de leasing financiar în condițiile în care societatea nu face dovada existenței faptice a utilajului, respectiv a folosinței/posesiei acestui bun.

Perioada verificată: 01.04.2008 – 30.04.2009  
01.01.2010 – 30.09.2011.

**În fapt**, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată reiese că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă „avans”, „rate de leasing”, comisioane de gestiune și prime de asigurare din facturile emise de SC .X.IFN SA din .X., în baza Contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008.

Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi este în sumă totală de .X.lei din care .X.lei aferentă perioadei 01.04.2008 – 30.04.2009 și .X.lei aferentă perioadei 01.01.2010 – 30.09.2011, fiind evidențiată ca TVA deductibilă în deconturile lunare de TVA emise în perioadele verificate.

Aceste aspecte au făcut și obiectul Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./19.03.2014 prin care în sarcina societății a fost stabilită suma de .X.lei, reprezentând:

- .X.lei TVA;
- .X.lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X.lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prin Decizia nr..X./18.06.2014 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014, s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestate pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei TVA;

- .X.lei majorări de întârziere aferente TVA;
- .X.lei penalități de întârziere aferente TVA.

Desființarea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2014 s-a dispus în vederea refacerii instrumentării cauzei de către organele de inspecție fiscală prin clarificarea următoarelor aspecte, respectiv:

- stabilirea cu claritate a motivelor pentru care nu a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra aeronavei și dacă serviciile de leasing au fost sau nu prestate raportat la argumentele contestatarii privind clauzele contractuale și la constatările organelor de inspecție fiscală;

- stabilirea cu certitudine dacă zborurile operate în perioada iunie-august 2008 de aeronava în cauză pe teritoriul României au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA;

- care sunt formalitățile vamale care au fost întocmite la intrarea aeronavei .X.ce face obiectul Contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008 încheiat cu SC .X.IFN SA în România și formalitățile încheiate la momentul trimiterii aeronavei în SUA pentru certificarea necesară înscrierii în Registrul din România la Autoritatea Aeronautică Civilă Română;

- care este rolul SC .X.SRL, precum și din cauza faptului că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

S-au avut în vedere și dispozițiile art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.11.7 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectivele stabilite pentru refacerea inspecției fiscale au avut în vedere precizările Direcției Generale Legislație Cod Fiscal din Ministerul Finanțelor Publice din cuprinsul adresei nr..X./29.05.2014.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./04.11.2014 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./04.11.2014, contestată, organele de inspecție fiscală au clarificat toate aspectele precizate prin decizia de soluționare a contestației, constatând în plus faptul că Actul adițional nr.11 la contractul de leasing financiar elucidează starea juridică și fizică a aeronavei, în sensul că deși SC .X. SA cunoștea că vânzătorul nu efectuează livrarea, cu bună știință, „se obligă să continue executarea întocmai a contractului de leasing în aceste condiții fără să mai opună lipsa folosinței aeronavei/lipsa calității de proprietar a SC .X.IFN SA pentru care își asumă integral răspunderea indiferent de motivele pentru care furnizorul .X.. SUA nu efectuează livrarea”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au recalculat dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilind un quantum mai mic respectiv de .X.lei față de .X.le stabilite la inspecția fiscală din data de 19.03.2014.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a făcut dovada că achiziția a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, iar transferul dreptului de a dispune ca și proprietar de bun nu a avut loc, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X.lei aferentă ratelor de leasing, comisioaleor de gestiune și primelor de asigurare.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei aferente.

**În drept**, la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

iar potrivit prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.1 din același act normativ:

*“1. **achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”***

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având

obligăția să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui bun trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv a obținerii bunului urmare operațiunii de livrare, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Se reține că S.C. .X. SA a achiziționat aeronava .X. în baza Contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008 încheiat între SC .X. SA în calitate de utilizator și SC .X.IFN SA în calitate de locator, activitate reglementată de Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, care la art.1 alin.(1) precizează:

*“(1) Prezenta ordonanță se aplică operațiunilor de leasing prin care o parte, denumită **locator/finanțator**, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al locatarului/utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing fără a schimba natura leasingului ori de a înceta raporturile contractuale. Locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, dacă părțile convin astfel și dacă achită toate obligațiile asumate prin contract.”*

Deci, potrivit acestor prevederi legale, SC .X.IFN SA, în calitate de proprietar, transmite pentru o perioadă determinată, la solicitarea locatarului/utilizatorului, în baza contractului de leasing, dreptul de folosință asupra bunului ce face obiectul contractului, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing.

Astfel, pe perioada derulării contractului de leasing, SC .X. SA în calitate de utilizator, avea drept de folosință asupra bunului, respectiv de a dispune de acesta

ca și proprietar, iar înainte de finalizarea contractului de leasing financiar avea posibilitatea să opteze pentru cumpărarea acestuia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că la data de 07.04.2008, societatea, în calitate de utilizator, a încheiat Contractul de leasing financiar nr..X.F cu SC .X.IFN SA din .X. în calitate de locator, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință în regim de leasing financiar asupra unei aeronave model .X.CII seria producătorului .X..

Aeronava ce a făcut obiectul contractului de leasing financiar a fost achiziționată de SC .X.IFN SA, în baza Contractului de vânzare - cumpărare din data de 07.04.2008 de la .X.. din Texas, Statele Unite ale Americii, în calitate de vânzător, fiind achitată integral societății vânzătoare.

Potrivit Convenției din data de 23.04.2008 încheiată între SC .X.IFN SA și SC .X. SA ca anexă la Contractul de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008, termenul de livrare al aeronavei a fost 15.07.2008, locul de livrare sediul SC .X.SRL .X. ce are ca obiect principal de activitate "*Transporturi aeriene de pasageri*" însă, până la data inspecției fiscale aeronava nu a fost pusă de la dispoziția SC .X. SA.

Prin nota explicativă din data de 29.10.2014 reprezentantul societății precizează că utilizarea aeronavei pe teritoriul României a fost reglementată de „*Convenția de utilizare a aeronavei pentru modelul .X.cu numărul de serie al producătorului .X.*” semnată la data de 13.05.2008 de toate părțile implicate, respectiv furnizorul .X.Inc. Texas-SUA, locatorul SC .X.SRL, utilizatorul SC .X. SA și operatorul SC .X.SRL.

Din analiza Convenției din data de 13.05.2014 a rezultat că scopul acesteia a fost de a se stabili „*un cadru pentru funcționarea Aeronavei pentru Operator în beneficiul Utilizatorului înainte de înmatricularea Aeronavei în Registrul din de operare al Aeronavei al Operatorului*”.

De asemenea, potrivit acestei convenții părțile au convenit ca „*Aeronava să rămână înscrisă în Registrul SUA până va porni aprobarea de înscriere în Registrul din România*”, respectiv furnizorul va continua să dețină dreptul de proprietate, custodia și controlul operațional al aeronavei, pe perioada contractuală operarea va fi exclusiv pentru și în beneficiul Utilizatorului, precum și faptul că „*Toate zborurile vor fi private, nu operațiuni comerciale*”.

Referitor la zborurile efectuate în perioada iunie-august 2008 prin nota explicativă din data de 29.10.2014 reprezentantul societății a precizat că „*.X. SA nu a operat zboruri pe această aeronavă în perioada iunie – august 2008 pe teritoriul României și nu a înregistrat cheltuieli sau venituri în contabilitate, situație ce reiese și din documentele puse la dispoziție*” .

De asemenea, referitor la rolul SC .X.SRL reprezentantul societății a precizat că „*În ciuda eforturilor depuse în vederea strângerii informațiilor și documentelor solicitate de .X.SRL .X., vă comunicăm că nu am reușit obținerea acestora, societatea .X.SRL .X. fiind radiată*”, singurul document prezentat fiind Convenția din data de 13.05.2008.



Având în vedere cele de mai sus și faptul că nu au fost prezentate alte documente care să justifice că aeronava a fost utilizată în beneficiul SC .X. SA s-a constatat că zborurile efectuate cu aeronava .X. nu s-au realizat în folosul operațiunilor sale taxabile nefiind înregistrate venituri sau cheltuieli în contabilitate, fapt confirmat și de reprezentantul societății care a precizat că zborurile efectuate cu aeronava în perioada iunie-august 2008 au fost "*zboruri private și nu comerciale*".

În ceea ce privește formalitățile vamale ce trebuiau întocmite la intrarea și ieșirea din țară a aeronavei, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Tehnologia Informații Comunicații și Statistică Vamală din cadrul ANAF, prin adresa nr..X./08.09.2014, informații cu privire la aceste formalități.

Prin adresa nr..X./10.09.2014 Direcția Tehnologia Informații Comunicații și Statistică Vamală a comunicat faptul că în baza de date de import/export nu au fost identificate declarații vamale care să aibă înscrise în caseta destinată descrierii comerciale a mărfurilor datele de identificare ale aeronavei. Astfel, reiese că aeronava a intrat pe teritoriul României fără întocmirea formalităților vamale de import, în perioada în care a operat în România nu a fost încadrată sub niciun regim vamal, iar ieșirea din România a aeronavei s-a efectuat fără întocmirea formalităților vamale.

Cu privire la derularea contractului de leasing financiar se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativa administratorului societății prin care se precizează că, prin adresa nr..X./02.03.2012, societatea a notificat societății de leasing intenția de a cumpăra aeronava, iar prin adresa nr.X/27.04.2012 la finalizarea contractului de leasing a solicitat transferul dreptului de proprietate asupra aeronavei.

De asemenea, urmarea demersurilor efectuate de organele de inspecție în sensul solicitării informațiilor la Autoritatea Aeronautică Civilă Română referitoare la înmatricularea în România a aeronavei .X. serie producător X, de către SC .X.IFN SA proprietara de drept a aeronavei, prin adresa nr..X./12.10.2012 Autoritatea Aeronautică Civilă Română a comunicat faptul că la data de 24.10.2008, SC .X. SA a depus la AACR o cerere de rezervare a însemnelor de înmatriculare (AACR nr..X./24.10.2008) pentru aeronava tip .X., serie producător nr..X., iar rezervarea mărcii de ordine solicitate a fost valabilă pentru o perioadă de 6 luni de la data confirmării de către AACR (28.10.2008), precum și faptul că până la data de 12.10.2012 SC .X. SA nu a depus la AACR nicio cerere de înmatriculare pentru aeronava mai sus menționată, aceasta nefiind înscrisă în Registrul Unic de Înmatriculare a .X. Române.

Totodată, au fost solicitate informații cu privire la zborurile efectuate de aeronava .X. serie producător .X., în spațiul aerian român, Administrației Române a Serviciilor de Trafic Aerian .X.RA care, a adus precizări referitoare la perceperea

tarifelor de navigație aeriană terminală și la modalitatea de facturarea a acestora în sensul că sunt facturate și încasate de către .X. în numele .X. ca urmare a aderării României la Convenția Internațională .X. prin Legea nr.44/27.05.1996, precum și sursa informațiilor. S-a precizat și faptul că toate zborurile cu aeronava au fost facturate către SC .X.SRL, în baza contractului pentru prestarea serviciilor de navigație aeriană terminală pe care această companie îl are încheiat cu .X. zborurile au fost operate de SC .X.SRL, cu excepția poziției 22, care a fost declarat ca zbor privat, dar a cărui plată a fost efectuată tot de către SC .X.SRL, ultimul zbor cu aeronava în spațiul aerian al României fiind efectuat în data de 22.08.2008 cu destinația Copenhaga.

Despre deplasarea la Copenhaga societatea invocă în contestație faptul că în perioada cât aeronava s-a aflat în România au fost efectuate zboruri în interesul societății, respectiv reprezentății societății împreună cu cei de la .X. au participat la cea de-a 46 ediție a Salonului .X. deschis la data de 14.06.2008 - zbor N328CR/J328/12.07.2008 LRTR-EDDN, prin Nürnberg, confirmat de .X. care reprezintă cea mai mare manifestare din lume în domeniul aeronautic fiind prezentate modele ale aeronavelor, cele mai performante din lume, activități care au contribuit la creșterea activității economice a SC .X. SA.

Referitor la această susținere societatea nu prezintă documente (formalități de achiziție, acte de negocieri etc.) din care să reiasă că deplasarea cu aeronava la Copenhaga a contribuit la „creșterea activității economice”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că la data finalizării raportului de inspecție fiscală, contractul de leasing financiar era încheiat, ultima rată de leasing fiind aferentă lunii aprilie 2012, iar SC .X. SA și-a respectat obligațiile contractuale, respectiv a achitat în întregime ratele de leasing și costurile adiacente.

Astfel, rezultă că SC .X. SA în calitate de utilizator a respectat în totalitate obligațiile contractuale efectuând plățile stabilite prin contract, iar SC .X. IFN SA, de asemenea, a achitat integral contravaloarea aeronavei achiziționată de la .X. din Texas, Statele Unite ale Americii, în calitate de vânzător.

Însă, pe perioada verificată în care a avut loc derularea contractului de leasing societatea nu a utilizat aeronava în scopul desfășurării de activități economice.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

**(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile**

*extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.***”

Potrivit acestor prevederi legale, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Acest fapt rezultă din acțiunea formulată de SC .X. SA la data de 06.04.2009, împotriva SC .X.IFN SA, înregistrată în dosar nr..X./3/2009 pe rolul Tribunalului .X., prin care a solicitat rezilierea Contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008, precizând că întrucât nu a pus la dispoziție aeronava și nu și-a exercitat dreptul de folosință al bunului valoarea ratelor de leasing achitate reprezintă prejudiciu, precum și faptul că sumele achitate apar ca lipsite de cauză, SC .X.IFN SA beneficiind de o finanțare gratuită, fără a transmite drepturile de folosință a aeronavei asumate prin contract.

De asemenea, la dosarul cauzei este anexat Actul adițional nr..X./21.10.2009 la contractul de leasing prin care, la pct.6, SC .X. SA precizează că renunță la „*orice fel de pretenții/despăgubiri pentru lipsa de folosință asupra aeronavei, nelivrare, livrarea parțială, lipsa/pierderea calității de proprietar a Finanțatorului, orice alte elemente ulterioare livrării, vicii etc. sau orice altze motive*” .

De asemenea, la pct.7 din Actul adițional nr.11 la contractul de leasing societatea a declarat, împreună cu SC .X. SA – garantul contractului, că „**au cunoștință de situația juridică și fizică actuală a aeronavei .X. nr..X. și se obligă să continue executarea întocmai a contractului de leasing în aceste condiții fără să mai opună lipsa folosinței aeronavei/lipsa calității de proprietar a SC .X.IFN SA pentru care își asumă integral răspunderea indiferent de motivele pentru care furnizorul .X.. SUA nu efectuează livrarea**”.

Situația juridică și faptică a aeronavei reiese și din Plângerea formulată de SC .X. SA la Direcția Națională Anticorupție, în dosarul penal .X./P/2010, în vederea recuperării prejudiciului de .X.USD rezultată din contractul de leasing financiar în care se precizează că „**SC .X. SA nu a intrat niciodată în posesia efectivă a aeronavei și nu a putut să-și valorifice drepturile de folosință asupra acesteia**”, aceasta fiind vândută la data de 30.07.2009 unei alte persoane din SUA, respectiv .X.LLC. De asemenea, se precizează că SC .X.IFN SA nu și-a îndeplinit obligațiile corelative asumate de a transmite folosința aeronavei și dreptul SC .X. SA de a cumpăra aeronava, realizarea acestor obligații nemaifiind posibile având în vedere că aeronava este deținută de o altă persoană ce nu are legătură cu contractul de leasing.

Față de cele mai sus prezentate reiese că **societatea cunoștea situația juridică și faptică a aeronavei pe toată durata contractului**, respectiv de la data încheierii acestuia - 07.04.2008 prin care se impunea furnizorului să livreze bunul până la data finalizării – aprilie 2012, convenind că finanțatorul SC .X.IFN SA nu are obligația de a preda aeronava la finalizarea contractului dacă aceasta nu a fost livrată până la data exercitării opțiunii de cumpărare așa cum se prevede la pct.8

duin din Actul adițional nr..X./21.10.2009, la această dată SC .X.IFN SA urmând să predea doar contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu .X.Inc. și actul de vânzare cu garantarea lipsei sarcinilor.

Referitor la tranzacția analizată, Serviciul Juridic din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X.29.10.2014 dată ca răspuns la adresa nr..X./16.10.2014 a Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul aceleași direcții regionale, și-a exprimat punctul de vedere în sensul:

Prin contractul de leasing s-a dispus doar dreptul de folosință a bunului specificând în mod expres că dreptul de proprietate asupra aeronavei aparține locatorului. Mai mult, potrivit contractului de vânzare-cumpărare dintre SC .X.IFN SA și .X.Inc. SUA, acesta a fost încheiat sub condiție, în sensul că până la momentul ștergerii aeronavei din Registrul SUA dreptul de proprietate asupra aeronavei îl deține .X.Inc. SUA.

În aceste condiții, SC .X.IFN SA nu putea transmite către utilizator decât dreptul de folosință a aeronavei și numai pentru zboruri private.

Astfel, dreptul de folosință a fost dobândit de SC .X. SA la momentul semnării contractului de leasing în condițiile îndeplinirii obligațiilor contractuale, posesia efectivă urmând a fi realizată conform Anexei 2 la contractul de vânzare-cumpărare dintre SC .X.IFN SA și .X.Inc. SUA.

Având în vedere că posesia este o stare de fapt dovedită cu orice mijloc de probă, potrivit înscrisurilor prezentate societatea nu a dobândit niciodată dreptul de proprietate, iar în ceea ce privește dreptul de folosință societatea însăși a declarat că nu a putut intra în posesia efectivă a aeronavei și nu a putut să valorifice drepturile de folosință asupra acesteia.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a utilizat aeronava .X.și a achitat ratele de leasing în condițiile în care cunoștea încă din data de 21.10.2009 că aeronava nu va putea fi pusă la dispoziția sa, iar la finalizarea contractului de leasing aceasta nu putea face obiectul transmiterii dreptului de proprietate.

Astfel, derularea serviciului de leasing s-a efectuat fără a avea bunul care a făcut obiectul contractului, simpla facturare a ratelor de leasing nu face dovada serviciului prestat conform prevederilor art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar transferul dreptului de a dispune de bun ca și proprietar nu a mai avut loc conform art.128 alin.(1) din același act normativ.

Mai mult, se reține că societatea nu face dovada cu documente justificative că aeronava a intrat în proprietatea acesteia înainte de finalizarea contractului de leasing financiar, respectiv că a fost predată de către SC .X.IFN SA pe bază de proces verbal de recepție întocmit conform prevederilor OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare pe anul 2008 și OMFP nr.3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, Anexa 2 Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și

formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, și Legii contabilității nr.82/1991 republicată.

Astfel, se reține că potrivit Nomenclatorului mai sus menționat, Procesul verbal de recepție (Cod 14-2-5):

*“1. Servește ca:*

*- document de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate;*

*[...]*

*- document de aprobare a recepției (cod 14-2-5);*

*[...]*

*2. Se întocmește în trei exemplare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, [...]*

*Se întocmește de către secretarul comisiei numite pentru recepționarea obiectivului de investiții, în prezența membrilor comisiei care este formată din: președinte, specialiști-consultanți, asistenți la recepție.*

*3. Circulă:*

*- la persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 și 3);*

*- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv (exemplarul 2);*

*- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea și înregistrarea procesului-verbal de recepție (exemplarele 2 și 3).*

*4. Se arhivează:*

*La furnizor (antreprenor):*

*- la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 și 3).*

*La beneficiar:*

*la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).”*

iar potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Așadar, având în vedere cele de mai sus, se reține că deși au fost transmise către utilizatorul SC .X. SA drepturile de a prelua aeronava de la furnizorul .X.Inc. SUA și de a efectua toate formalitățile necesare cu privire la inspecția dinaintea predării–acceptării societatea nu a efectuat niciun demers în acest sens deși avea această obligație.

În ceea ce privește demersurile efectuate de SC .X. SA cu privire la rezilierea contractului de leasing organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt societatea a renunțat la această acțiune și la drepturile solicitate fapt dovedit de încheierea Actului adițional nr..X./21.10.2009 în care se precizează acest fapt. Prin renunțarea la acțiunea de reziliere a contractului de leasing financiar demersul de

a solicita punerea la dispoziție a aeronavei nu a mai existat, **societatea nedovedind nici intenția de a efectua operațiuni taxabile cu aeronava.**

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății potrivit căreia a avut în permanență convingerea că tranzacția este reală, atâta timp cât aceasta însăși a renunțat la dreptul de a utiliza bunul achiziționat în leasing și a înțeles să nu îndeplinească cerințele legale privind contractul de leasing financiar acceptând tacit derularea contractului cu bună știință că niciodată nu va dispune de acest bun în vederea utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că înainte de finalizarea contractului, deși a formulat opțiunea de cumpărare a aeronavei, nu va dispune ca proprietar de aceasta.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei înscrisă în facturile emise de locator în baza contractului de leasing financiar nr..X.F/07.04.2008 reprezentând „avans”, „rate de leasing”, comisioane de gestiune și prime de asigurare din facturile emise de SC .X.IFN SA din .X., întrucât aceasta nu a făcut dovada existenței faptice a aeronavei, respectiv a utilizării acesteia pe perioada derulării contractului de leasing și, pe cale de consecință, a îndeplinirii cerinței de fond, care reglementează însăși existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, utilizarea în scopul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Ca o consecință, având în vedere că s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru debitul principal coroborat cu principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA și pentru accesoriile aferente, respectiv pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X.lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de .X.lei.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata**

stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./04.11.2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de de de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X.lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X.lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**