



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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.158/20.04.2011

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL cu sediul in comuna .X., sat .X., judetul .X.,
inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906480/23.03.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./21.03.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906480/23.03.2011, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** cu sediul in comuna .X., sat .X., nr.6, judetul .X..

SC .X. SRL este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/142/1997, are codul unic de înregistrare RO-9227075 și figurează la poziția X din anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.01..2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.01.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală și privește suma totală de **.X. lei reprezentând TVA din care:**

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru perioada 01.10.2009 – 30.11.2009**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare**

www.anaf.ro

pentru perioada 01.12.2009 – 31.10.2010.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.01.2011, respectiv **31.01.2011**, înregistrata la societate sub nr..X./31.01.2011 potrivit adresei cu acelasi numar anexata in copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestatiei la Oficiul Postal .X. 2, respectiv **22.02.2011**.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestatia formulata, SC .X. SRL solicita admiterea contestatiei si anularea obligatiilor de plata suplimentare privind TVA in suma de **.X. lei** si suspendarea executarii deciziei de impunere pana la solutionarea pe fond a cauzei.

Societatea arata ca prin contractul de leasing financiar nr..X./04.06.2008 incheiat intre locator SC .X. SA si utilizator SC .X. SRL, a fost achizitionat in leasing financiar un avion ultrausor, iar facturile in cauza la care se face referire in actul de control reprezinta rate scadente la contractul mai sus mentionat.

Societatea sustine ca scopul achizitiei aparatului de zbor este *“a utilizarii pentru nevoile societatii si a prestarii serviciilor de inchiriere catre firma .X. .X. SRL cu denumirea schimbata in SC .X. SRL avand ca obiect de activitate “Scoli de pilotaj” si “activitate de hoteluri si alte facilitati de cazare similare in acest sens fiind incheiat si un contract cert cu aceasta firma, utilizare deci in folosul operatiunilor taxabile asa cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”*.

De asemenea, societatea sustine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata s-a facut in baza unor facturi si a documentelor justificative in acest sens, contract incheiat intre parti, asa cum prevede art.146 alin.1 din Codul fiscal si art.6 din Legea contabilitatii, acestea fiind mentionate analitic in raportul de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala in luarea deciziei nu a tinut cont de punctul de vedere al contribuabilului cu privire la intentia de a realiza operatiuni economice deci operatiuni taxabile prezente sau viitoare si nici nu a consultat in acest sens ca si relevanta decizia Curtii Europene de Justitie (CI 10/94/INZO) conform careia "chiar si prima cheltuiala de investitii in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a 6-a in prezent art.9 din DIRECTIVA 112/2006 si in acest context autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati economice care vor face subiectul generarii de operatiuni taxabile, respectiv TVA.

Societatea sustine, de asemenea, ca in decizia de impunere emisa organul de control nu a respectat vointa legiuitorului nu a motivat decizia si nici nu a precizat corect temeiul de drept al nasterii obligatiei fiscale suplimentare privind TVA contrar prevederilor art.43 din OG nr.92/2003.

Astfel, societatea sustine ca se creaza un grav echivoc intre constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala, motivele de fapt si invocarea bazei legale incalcate precizate in decizia emisa si ca organul de inspectie fiscala nefiind administratorul societatii si nefiind implicat in tranzactia comerciala in cauza nu are dreptul de a cenzura contracte economice si de a face in raportul de inspectie fiscala afirmatia ca deducerea TVA in suma de .X. lei s-a facut cu incalcarea prevederilor legale fara a motiva cele afirmate cu probe certe asa cum prevede art.65 din Codul de procedura fiscala.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala nu respecta vointa legiuitorului in emiterea actului administrativ fiscal respectiv art.145 alin.2 si art.146 alin.1 lit.a) din Codul fiscal si abuziv nu a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta unei activitati productive pentru care a prezentat la inspectia fiscala documente justificative facturi fiscale, contract de leasing financiar, contract de prestatie pentru inchirierea aparatului de zbor, statutul SC .X. .X. SRL avand ca obiect de activitate si Scoli de pilotaj.

Societatea considera ca *„atat timp cat nu realizezi o investitie nu poti avea pretentia la realizarea de operatiuni impozabile iar organul de control nu are competenta de a cenzura o afacere (fara a prezenta probe credibile in sustinere) pe care noi o consideram in premiera si profitabila”*.

Societatea arata de asemenea ca *“investitia in activitatea de scoli de pilotaj si aeroturism este o investitie in curs nefinalizata inca de lunga durata si cu o valoarea foarte mare care va produce cu certitudine operatiuni taxabile privind TVA”* si afirma ca nu au fost incalcate prevederile art.145, alin.(1)-(3), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si in consecinta nu datoreaza TVA in suma de .X. lei pretinsa de organul de inspectie fiscală.

Societatea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr..X./26.01.2011 si a Raportului de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea solicita in baza art.185 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala ai a HG nr.1050/2004, suspendarea executarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr..X./26.01.2011, pana la pronuntarea pe fond a cauzei.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederile art.9, art.13, art.43, art.64 - art.65 si art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.01.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./26.01.2011 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala Regiunea XI .X., au constatat si stabilit pe perioada verificata urmatoarele:

1. In perioada octombrie – noiembrie 2009 SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei in baza a doua facturi emise de .X., aferenta achizitiei unui aparat de zbor ultrasor, in baza Contractului de Leasing financiar nr..X. din data de 04.06.2008 incheiat pe o perioada de 48 luni.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca deducerea TVA in suma de .X. lei de catre SC .X. SRL s-a facut cu incalcarea prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.45 alin.(2) lit.a) si lit.b) si pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare in acordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Contractul Acord de principiu pentru inchirierea unui aparat de zbor ultrasor P2004 BRAVO incheiat cu SC .X. .X. SRL intrucat acest acord nu a produs niciun efect pana la data verificarii, iar pentru subînchirierea aparatului de zbor SC .X. SRL nu detine acordul locatorului, conform art.11 pct.11.9 din Contractul nr..X./2008.

Cu privire la intentia de a realiza operatiuni taxabile invocata de societate pentru a justifica dreptul de deducere, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta intentie manifestata inca din anul 2008 nu s-a materializat nici pana la data finalizarii inspectiei fiscale, respectiv 2011.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./26.01.2011 taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de **.X. lei** in baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2.Cu privire la soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata de rambursat inscrisa in Deconturile de TVA depuse pe lunile **decembrie 2009 - octombrie 2010**, cu optiune de rambursare cu control anticipat organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

SC .X. SRL a inregistrat in perioada verificata, decembrie 2009 - octombrie 2010, in evidenta contabila TVA de rambursat in suma totala de **.X. lei**, sold solicitat la rambursare prin Deconturile de TVA ale lunilor decembrie 2009 – octombrie 2010, cu optiune de rambursare, inregistrate la DGFP sub urmatoarele numere:

nr..X./25.01.2010,
nr.X/25.02.2010,
nr.X/25.03.2010,
nr.X-23.04.2010,
nr.X-25.05.2010,
nr.X-25.06.2010,
nr.X-26.07.2010,
nr.X -24.09.2010
nr.X-25.10.2010,
nr.X-25.11.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in lunile decembrie 2009 - octombrie 2010 un numar de 13 facturi fiscale emise de .X. reprezentand rata la Contractul de leasing financiar nr..X. din 04.06.2008 incheiat cu .X. .X. in calitate de locator, contract in baza caruia SC .X. SRL a achizitionat un avion de tip X, durata contractului de leasing financiar fiind de 48 luni. In baza acestor facturi societatea a dedus TVA in suma de X lei.

Pentru a justifica dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de .X. .X. reprezentand ratele de leasing privind achizitia avionului de tip AIRCRAFT TECNAM P2004 – BRAVO, respectiv pentru a demonstra utilizarea acestuia in folosul operatiunilor taxabile, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala „*Contractul Acord de principiu pentru inchirierea unui aparat de zbor*

ultrausor P2004 BRAVO” (fara numar si fara data) incheiat intre SC .X. SRL .X. in calitate de furnizor si SC .X. .X. SRL .X. in calitate de client.

Conform Certificatului de inregistrare emis de catre Oficiul Registrul Comertului de pe langa Tribunalul .X. la data de 07.08.2008 pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre societatea verificata, s-a constatat ca activitatea principala a SC .X. .X. SRL .X. este: *„Scoli de conducere (pilotaj)”*, cod CAEN 8553 iar incepand cu data de 19.07.2010 SC .X. .X. SRL isi schimba denumirea in SC .X. SRL .X..

S-a constatat de asemenea ca SC .X. SRL este o persoana juridica afiliata cu SC .X. SRL – conform prevederilor art. 7, pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv capitalul social subscris și vărsat al SC .X. SRL este deținut în proporție de 75% de X .X. in calitate de asociat si administrator, capitalul social subscris și vărsat al SC .X. SRL este deținut în proporție de 100% de SC .X. SRL, iar administratorul societatii este X .X..

Cu ocazia discutiei finale din data de 24.01.2011 societatea a mai prezentat suplimentar un *„Adendum incheiat la contractul acord de principiu pentru inchirierea unui aparat de zbor ultrausor P-2004 BRAVO”*, incheiat in data de 20.08.2008 prin care partile stabilesc de comun acord urmatoarele:

“La art. 1 termenul “CHIRIEI” din contract se inlocuieste cu termenul “PRESTATIE”

“La art. 2 termenul “INCHIRIERE” din contract se inlocuieste cu termenul “PRESTATIE”

“La art. 3 termenul “Plata chiriei” din contract se inlocuieste cu termenul “plata prestatiei”

“La art. 5 termenul “va fi inchiriat” din contract se inlocuieste cu termenul “va presta.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca de la achizitia aparatului de zbor, respectiv 2008 si pana la finalizarea inspectiei fiscale, respectiv 31.10.2010, SC .X. SRL nu a inregistrat in evidenta contabila nici un venit din inchirierea aparatului de zbor P2004 BRAVO sau din prestari de servicii realizate cu acest avion.

In vederea stabilirii dreptului de deducere a TVA inscrisa in facturile mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au solicitat conducerii societatii explicatii scrise cu privire la scopul achizitiei, la care s-a primit urmatorul raspuns din partea conducerii economice a societatii verificate :

“Neinregistrarea de operatiuni taxabile cu bunul la care dvs. faceti referire, nu constituie motive pentru excluderea de la deducerea TVA. Intentia noastra ca si persoana impozabila din punct de vedere a TVA a fost de a realiza operatiuni economice, deci operatiuni taxabile prezente sau viitoare.

Rugam organul de control sa consulte in acest sens ca si relevanta decizia Curtii Europene de Justitie (C110/94/INZO) conform careia chiar si prima cheltuiala de investitii in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art. 4 din Directiva a 6-a (in prezent art. 9 din DIRECTIVA 112/2006/CE) si in acest context, autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul TVA.

Investitia in activitatea de scoli pilotaj si aeroturism este o investitie de lunga durata si cu o valoare foarte mare.

Precizam ca tot ce am efectuat pana acum, este o investitie in curs, Grupul de firme .X. este in tratative pentru achizitia de terenuri in vederea construirii de piste de decolare-aterizare in zona aeroclubului X si respectiv in zona X, investitie preconizata de noi la circa 50 milioane euro.

De asemenea, in programul nostru, am inclus si posibilitatea achizitionarii de elicoptere pentru efectuarea de turism si transport rapid.

In momentul in care investitia va fi finalizata, cu siguranta va inregistra si venituri, pana atunci,organele de control trebuie sa aiba in vedere dupa cum am precizat, intentia declarata a persoanei impozabile.”

Intrucat societatea verificata nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala nici un acord emis de .X. .X. in calitate de locator, cu privire la posibilitatea subînchirierii de catre SC .X. SRL a avionului de tip AIRCRAFTTECNAM P2004 - BRAVO, conform art.11 pct.11.9 din Contractul de leasing financiar nr..X. din 04.06.2008 si nici un document din care sa reiasa utilizarea acestuia pe perioada verificata in folosul operatiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma totala de **.X. lei** din care:

- X lei pentru luna decembrie 2009,
- X lei pentru luna ianuarie 2010
- X lei pentru luna februarie 2010
- X lei pentru luna martie 2010
- X lei pentru luna aprilie 2010
- X lei pentru luna mai 2010
- X lei pentru luna iunie 2010
- X lei pentru luna august 2010
- X lei pentru luna septembrie 2010
- X lei pentru luna octombrie 2010

aferenta facturilor emise de .X. .X., reprezentand rata la Contractul de leasing financiar nr..X. din 04.06.2008.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada **01.12.2009 – 31.10.2010**, prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.5/2011* la pct. 2.2.1. *“Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu*

optiune de rambursat“, taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de .X. lei, din care aferenta facturilor emise de .X. .X. catre societatea contestatoare, TVA in suma de **.X. lei**, si taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de .X. lei, in baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.2.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

Perioada verificata: 01.10.2009 – 31.10.2010.

1.Referitor la TVA in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de .X. .X. catre SC .X. SRL reprezentand rate lunare aferente Contractului de leasing nr..X./04.06.2008 privind achizitia in leasing financiar a unui aparat de zbor, in conditiile in care societatea nu justifica utilizarea acestuia in scopul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, in perioada 01.10.2009 - 31.10.2010, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, un numar de 13 facturi fiscale reprezentand rate leasing, emise de .X. .X. in baza Contractului de leasing financiar nr..X./04.06.2008 privind achizitia unui avion ultrausor de tip AIRCRAFT TECNAM P2004-BRAVO, in baza carora a dedus TVA in suma de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca avionul de tip AIRCRAFT TECNAM P2004-BRAVO achizitionat in anul 2008 nu a fost utilizat pana la data finalizarii inspectiei fiscale, respectiv in anul 2011, in scopul realizarii de operatiuni taxabile si nu a generat venituri impozabile pentru SC .X. SRL motiv pentru care nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei** .

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X/2011* la pct. 2.1.1.”*Obligatii fiscale suplimentare*” taxa pe valoarea adăugată suplimentara de plata in suma de **.X. lei** pentru perioada **01.10.2009 – 30.11.2009** si la pct. 2.2.1. “*Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata*

cu sume negative cu optiune de rambursat“, taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei respinsa la rambursare, din care aferenta facturilor emise de .X. .X. in suma de **.X. lei**, si taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de .X. lei, pentru perioada **01.12.2009 – 31.10.2010**, in baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.2.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, conform art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Iar conform art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“(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);[...]”

Conform prevederilor pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Totodată, potrivit prevederilor art.155(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

[...]

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite mai multe condiții legale, respectiv achizițiile să fie efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, iar 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, societatea trebuie să dețină o factură în original care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, justificarea efectuării achizițiilor efectuate în scopul operațiilor taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunul respective.

Se retine ca între .X. .X. în calitate de locator și SC .X. SRL în calitate de utilizator a intervenit Contractul de leasing financiar nr..X./04.06.2008 având ca obiect „AVION AIRCRAFT TECNAM P2004-BRAVO conform proforma nr.X/27.05.2008,,.

Contractul de Leasing financiar nr..X./04.06.2008 are o durată de 48 luni iar la art.11.9 din contract se prevede ca obligație a utilizatorului :

”sa nu incheie nici un fel de act juridic cu terte persoane prin care sa greveze de sarcini Bunul, sa nu constituie asupra Bunului drepturi in favoarea tertilor, sa nu subinchirieze sau sa dea Bunul in folosinta altei persoane juridice sau fizice si sa nu transmita alte drepturi dobandite in temeiul contractului decat cu acordul scris si expres al Locatorului”.

Conform Contractului de leasing financiar nr..X./04.06.2008, in perioada 01.10.2009 - 31.10.2010 SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, un numar de 13 facturi fiscale reprezentand rate leasing emise de .X. .X. in baza carora a dedus TVA in suma de **.X. lei.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile din utilizarea aparatului de zbor achizitionat de societate in leasing financiar a fost manifestata de SC .X. SRL inca din anul 2008, dar ca nu s-a materializata nici pana la data finalizarii inspectiei fiscale și respectiv încheierii Raportului de inspectie fiscala nr..X. (data de 25.01.2011), pentru perioada 01.10.2009 – 31.10.2010, motiv pentru care nu au acordat societatii drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale reprezentand rate lunare de leasing emise de .X. .X. in calitate de locator catre SC .X. SRL in calitate de utilizator al aparatului de zbor *AIRCRAFT TECNAM P2004-BRAVO.*

In vederea justificarii deducerii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, respectiv pentru a demonstra modul de utilizare a aparatului de zbor in scopul operatiunilor sale taxabile, SC .X. SRL anexeaza la dosarul contestatiei un: **„Contract Acord de principiu pentru inchirierea unui aparat de zbor ultrausor P2004 BRAVO” (fara numar si fara data)** incheiat intre:

- SC .X. SRL .X. in calitate de furnizor si
- SC .X. .X. SRL .X. in calitate de client.

La art.1 din „Contractul acord de principiu” se prevede ca :
„furnizorul da cu chirie si clientul ia cu chirie aparatul de zbor ultrausor P2004 BRAVO precizand urmatoarele :

- *perioada de inchiriere : 5 ani incepand cu data de 15.08.2008;*
- *tariful de inchiriere : 50 Euro/ora de zbor efectiva, putand fi negociat de parti.”*

La art.2 din „Contractul acord de principiu” se prevede ca :
„Inchirierea se face pe ora de zbor efectiva”.

Ulterior, cu ocazia discutiei finale a organelor de inspectie fiscala cu reprezentantii SC .X. SRL, din data de 24.01.2011, se retine ca societatea a mai prezentat suplimentar un „Adendum incheiat la contractul acord de principiu pentru inchirierea unui aparat de zbor ultrausor P-2004 BRAVO”, adendum

incheiat in data de **20.08.2008**, prin care partile stabilesc de comun acord urmatoarele :

“La art. 1 termenul “CHIRIEI” din contract se inlocuieste cu termenul “PRESTATIE.”

La art. 2 termenul “INCHIRIERE” din contract se inlocuieste cu termenul “PRESTATIE.”

La art. 3 termenul “Plata chiriei” din contract se inlocuieste cu termenul “plata prestatiei”.

La art. 5 termenul “va fi inchiriat” din contract se inlocuieste cu termenul “va presta”.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine faptul ca desi intre SC .X. SRL .X. in calitate de furnizor si SC .X. .X. SRL .X. in calitate de client s-a incheiat „**Contractul acord de principiu**” in care se prevede ca *furnizorul da cu chirie si clientul ia cu chirie aparatul de zbor ultrasor P2004 BRAVO pe o perioada de inchiriere de 5 ani incepand cu data de 15.08.2008 pentru un tarif de inchiriere de 50 Euro/ora de zbor efectiva, pana la data finalizarii inspectiei fiscale respectiv 31.10.2010* SC .X. SRL nu a facturat si nu a realizat nici un venit din utilizarea aparatului de zbor pentru operatiuni de inchiriere sau de prestari de servicii asa cum incearca sa justifice contestatoarea prin documentele prezentate organelor de inspectie fiscala si anexate la dosarul contestatiei.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca SC .X. SRL are ca obiect principal de activitate:

“Recuperarea deseurilor si resturilor metalice reciclabile”, cod de clasificare C.A.E.N. 3710, recodificata (conform noilor clasificări valabile începând cu anul 2009) in : „Demontarea (dezmembrarea) masinilor si echipamentelor scoase din uz” – cod de clasificare C.A.E.N. 3831“, obiect de activitate pentru realizarea caruia nu se impune si societatea nu justifica in nici un fel achizitia aparatului de zbor pentru care a dedus in perioada verificata taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing lunare facturate de SC .X. .X. in calitate de cumparator catre SC .X. SRL in calitate de utilizator in conditiile in care potrivit art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, “(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Sustinerea societatii ca exista un grav echivoc intre constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala, motivele de fapt si invocarea bazei legale incalcate precizate in decizia emisa si ca organul de inspectie fiscala nefiind administratorul societatii si nefiind implicat in tranzactia comerciala in cauza nu are dreptul de a cenzura contracte economice este neintemeiata intrucat potrivit art.94 alin.(2) din

OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata,

“(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

iar potrivit pct.102.1. din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

“Norme metodologice:

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

Astfel, se retine ca urmare inspectiei fiscale efectuate la SC .X. SRL in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, din documentele justificative si evidentele financiar-contabile verificate, facturi fiscale, contracte si anexe la contractele incheiate de societate, registre de evidenta fiscala, registre jurnal si deconturi de TVA, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi reprezentand rate leasing privind achizitionarea in leasing financiar a unui aparat de zbor fara a face dovada utilizarii acestuia in scopul operatiunilor sale taxabile, iar urmare celor constatate au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**, prin **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.5/2011 fiind precizate detaliat motivele de fapt si corect temeiurile de drept** pentru fiecare suma in parte reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata sau respinsa la rambursare, contrar celor sustinute de societate prin contestatie cu privire la incalcarea de catre organelor de inspectie fiscala a prevederilor art.43, art.64 si art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata.

Sustinerea societatii ca „organul de inspectie fiscala in luarea deciziei nu a tinut cont de punctul de vedere a contribuabilului cu privire la intentia de a realiza operatiuni economice, deci operatiuni taxabile prezente sau viitoare si nici nu a consultat in acest sens ca si relevanta decizia Curtii Europene de Justitie (CJ 10/94/INZO) conform careia „ chiar si prima cheltuiela de investitii in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art. 4 din Directiva a 6-a (in prezent art. 9 din DIRECTIVA 112/2006/ CE)” si in acest context autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declata a persoanei de a desfasura activitati

economice care vor face subiectul generarii de operatiuni taxabile respectiv TVA” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât Curtea Europeană de Justiție prin jurisprudența sa în materie de taxa pe valoarea adăugată a stabilit că este obligația persoanei impozabile care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, cu alte cuvinte ca persoana în cauză să-și dovedească intenția alocării integrale a achizițiilor pentru care solicită deducerea în folosul unor operațiuni taxabile, ceea ce nu este cazul în speță.

Afirmatia societatii potrivit căreia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât aceste prevederi sunt date în aplicarea art.145 alin.(4), respectiv acordarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă **înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA**, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal, ceea ce nu este aplicabil speței în cauză, societatea fiind înregistrată ca plătitoare de TVA la momentul tranzacțiilor respective, iar pe de altă parte, societatea un probeaza cu documente nici organelor de solutionare a contestatiei faptul ca a utilizat aparatul de zbor achizitionat in leasing in scopul operatiunilor sale taxabile asa cum prevad actele normative aplicabile speței.

De asemenea, afirmatia societatii ca investitia in activitatea de scoli de pilotaj si aeroturism este o investitie in curs, nefinalizata inca, de lunga durata si cu o valoare foarte mare, care va produce cu certitudine operatiuni taxabile privind TVA, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat SC .X. SRL nu prezinta nici un document in acest sens din care sa rezulte ca aceasta investitie ii apartine.

Totodată, invocarea de către societatea a prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât deținerea unei facturi care conține informații obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea având obligația să justifice în primul rând faptul că bunurile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Avand in vedere prevederile legale invocate, documentele anexate la dosarul contestatiei, faptul ca societatea nu probeaza cu documente ca avionul de tip AIRCRAFT TECNAM P2004-BRAVO a fost utilizat pe perioada verificata in scopul realizarii de operatiuni taxabile, generatoare de venituri impozabile pentru SC .X. SRL, se retin ca intemeiate cele stabilite de organele de inspectie fiscala,

contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

2. Referitor la TVA in suma de X lei cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adaugata respinsa la rambursare din decontul de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, inregistrat la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul rambursari TVA sub nr.X-24.09.2010, în condițiile în care prin contestație, societatea nu aduce niciun fel de motivații pentru acest capat de cerere.

În fapt, societatea solicită admiterea contestatiei pentru suma totala de .X. lei, respinsa la rambursare conform pct.2.2.1. *Soluționarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare* din Decizia de impunere nr.X/2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală Regiunea XI .X. dar pentru suma de **X lei** respinsa la rambursare de organele de inspectie fiscala din decontul de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, inregistrat la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul rambursari TVA sub nr.X-24.09.2010, nu prezintă în susținere nici un motiv de fapt si de drept sau dovezi pe care isi intemeiaza contestatia.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,
coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căror :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se retine ca societatea, deși solicită admiterea contestației pentru TVA in suma de **.X. lei**, prin Decizia de impunere nr.5/2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pct.2.2.1. *Soluționarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare*, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** respinsa la rambursare din decontul de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare depus pentru luna august la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, nu aduce niciun argument de fapt, de drept sau dovezi in sustinerea contestației .

Avand in vedere cele retinute mai sus cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** respinsa la rambursare prin Decizia de impunere nr.5/2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

3. Referitor la solicitarea societății privind suspendarea executării Deciziei de impunere nr..X./26.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală până la soluționarea contestației, pe cale administrativă, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată S.C. .X. .X. SRL a solicitat suspendarea executării Deciziei de impunere nr..X./26.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la momentul soluționării, pe cale administrativă a contestației.

În drept, potrivit art.215 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea executării actului :

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

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

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..X./26.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) si lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.5/2011, pentru suma de **.X. lei** reprezentand TVA din care:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilita suplimentar de plata**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. SRL impotriva Deciziei de impunere nr..X./26.01.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

3. Constatarea necompetentei materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..X./26.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.

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

DIRECTOR GENERAL

X