



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
RA X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de RA X Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, emise de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, RA X Z din Z aduce următoarele argumente:

- a). TVA colectată suplimentar în sumă de Z lei

- arată că documentele justificative în baza cărora nu s-a colectat TVA pentru facturile nr. Z, nr. Z, nr. Z, nr. Z, nr. Z și nr. Z au fost planurile de zbor care atestă traseul transportului, respectiv data de intrare/ ieșire din/ în țară dovedind faptul că transportul a fost internațional, pentru care se aplică scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal și se justifică de către transportatori cu documentele specifice de transport din care să rezulte traseul transportului;

- precizează că pentru facturile respective companiile aeriene care au operat zborurile nu au prezentat un certificat emis de Ministerul Transporturilor pentru că activitatea acestora nu a constat în principal în transport internațional, adică peste 51%, la intern societățile respective nebeneficiind de scutirea de TVA, dar la extern acestea se încadrează la scutire la art. 143 alin. (1) lit. g) din Legea nr. 571/ 2003;

- consideră că regia a procedat conform reglementărilor legale în vigoare și a punctului de vedere din adresa nr. Z a Direcției de Legislație și Reglementări Contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice transmisă Asociației Aeroporturilor din România, în cuprinsul căreia se explică aplicarea scutirii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 3 la prestările de servicii efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor care operează în regim de trafic intern și/ sau pentru încărcătura acestora, dacă din certificatele deținute de operatorii aerieni rezultă că aceștia sunt autorizați să efectueze în principal transport internațional de persoane și/ sau bunuri cu plata.

b). TVA neadmisă la deducere în sumă de Z lei

- menționează că achizițiile de servicii reprezentând proiectare, recuperare de cheltuieli, taxe și avize aferente lucrărilor de investiții pentru care regia și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de Z lei au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 231 "Investiții în curs", iar la finalizarea lucrărilor de investiții va factura contravaloarea acestora Consiliului Județean Z colectând TVA, bunurile intrând astfel în proprietatea autorităților locale;

- susține că regia a funcționat ca și mandatar în numele autorităților locale, primind de la furnizori facturi întocmite în numele său pentru achiziții de bunuri destinate realizării investiției, devenind astfel din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător – revânzător;

- precizează că art. 26 din O.U.G. 34/ 2009 inclusiv emiterea unor precizări pentru aplicarea unitară a legislației fiscale în domeniul TVA prin adresa nr. Z emisă de Ministerul Finanțelor Publice nu pot modifica regimul TVA aplicabil unor operațiuni reglementate de Titlu VI din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, susține că potrivit principiului accesorium sequitur principale (accesoriul urmează principalul), în măsura în care argumentele invocate în contestație vor fi luate în considerare fie de

către autoritatea competentă în a o soluționa, fie ulterior de către Instanța îndrituită să soluționeze cazul, sumele reprezentând obligații accesorii aferente TVA în sumă de Z lei, contestate prin prezenta devin nule de drept.

În consecință, solicită anularea integrală a Deciziei de impunere nr.Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

II. Urmare a solicitării la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pe luna aprilie 2011 înregistrat la organul fiscal sub nr. Z, prin Decizia de impunere nr. Z, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

1. Referitor la TVA în sumă de Z lei

RA X Z a efectuat în luna decembrie 2009 investiții aferente patrimoniului public al Consiliului Județean Z, constând în documentații tehnico-economice și proiect tehnic pentru obiectivul de investiții „Extinderea și modernizarea suprafețelor aeroportuare” care nu sunt în proprietatea RA X Z, ci fac parte din patrimoniul public al Consiliului Județean Z și a dedus TVA în valoare totală de Z lei aferentă următoarelor facturi:

- factura nr. Z emisă de SC S SRL B în valoare de Z lei și TVA de Z lei reprezentând proiect tehnic și caiete de sarcini pentru suprafețe de mișcare aeroportuare și documentații tehnico-economice;

- factura nr. Z emisă de SC S SRL B în valoare de Z lei și TVA de Z lei reprezentând „recuperare cheltuieli taxe și avize pentru investiția Extindere și modernizare suprafețe aeroportuare la X Z”;

- factura nr. Z emisă de SC Z SA în valoare de Z lei și TVA de Z lei reprezentând „Servicii proiectare pentru investiția Alimentare cu energie electrică Extindere și modernizare suprafețe aeroportuare și terminal de pasageri la X Z”.

Organele de control au considerat că regia nu are drept de deducere pentru TVA în valoare totală de Z lei aferentă studiilor și documentațiilor menționate mai sus având în vedere că acestea sunt aferente unor obiective publice care nu se află în proprietatea regiei și au fost finanțate de Consiliul Județean Z, diminuând taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare cu această sumă.

2. În ceea ce privește TVA colectată în sumă de Z lei

În lunile august – octombrie 2009, RA X Z nu a colectat TVA în sumă totală de Z lei pentru facturi reprezentând prestări servicii (aterizare, handling de bază, îmbarcat pasageri, servicii la cerere), considerându-le scutite cu drept de deducere, și anume pentru: factura

nr. Z către SC „R” SRL din Z în valoare de Z lei, factura nr. Z către SC „E” SRL din Z în valoare de Z lei, factura nr. Z către L din Italia în valoare de Z lei, factura nr. Z către L din M în valoare de Z lei și facturile nr. Z și nr. Z către SC „F” SRL din Z în valoare de Z lei și de Z lei.

Având în vedere că regia nu a prezentat certificatele emise de Ministerul Transporturilor pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, iar potrivit adresei nr. Z aprilie 2010 transmisă de către MFP Direcția generală legislație cod fiscal, scutirea se acordă companiilor aeriene și nicidecum societăților cu activitate de turism care nu dețin sau nu au închiriate aeronave, cum este SC R SRL sau persoane fizice, doar pe baza acestor certificate pentru companii aeriene stabilite în România, organele de control au colectat TVA aferentă în sumă de Z lei, cu care au diminuat TVA admisă la rambursare.

În baza celor constatate, din soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei solicitată la rambursare, organele de inspecție fiscală au aprobat rambursarea taxei pe valoare adăugată în sumă de Z lei și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de Z lei (Z lei + Z lei), au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2010 –2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

RA X Z cu sediul în Z, Z nr. Z, județul Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de identificare fiscală Z.

1. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de 58.763 lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă RA X Z are drept de deducere și poate beneficia de rambursarea acestei taxe solicitată prin decontul pe luna aprilie 2011 aferentă unor investiții efectuate la obiective publice care nu se află în proprietatea regiei și finanțate de Consiliul Județean Z și în condițiile în care regia nu a facturat cu TVA colectată avansurile primite pentru finanțare sau investițiile efectuate.

În fapt, RA X Z a dedus în luna decembrie 2009 taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă unor prestări de servicii constând în documentații tehnico-economice și proiectări pentru obiectivul de investiții „Extinderea și modernizarea suprafețelor aeroportuare”, suprafețe care nu sunt în proprietatea regiei, aceste fiind cuprinse în lista de investiții aprobată de consiliul județean finanțate de la buget și la

finalizare vor trece în patrimoniul public al Consiliului Județean Z, după cum urmează:

- factura nr. Z emisă de SC S SRL B în valoare de Z lei cu TVA de Z lei reprezentând proiect tehnic și caiete de sarcini pentru suprafețe de mișcare aeroportuare și documentații tehnico-economice;

- factura nr. Z emisă de SC S SRL B în valoare de Z lei cu TVA de Z lei reprezentând „recuperare cheltuieli taxe și avize pentru Investiția extindere și modernizare suprafețe aeroportuare la X Z”;

- factura nr. Z emisă de SC F SA în valoare de Z lei cu TVA de Z lei reprezentând „Servicii proiectare pentru investiția Alimentare cu energie electrică Extindere și modernizare suprafețe aeroportuare și terminal de pasageri la X Z”.

Organele de control au considerat că regia nu are drept de deducere pentru TVA în valoare totală de Z lei aferentă proiectelor și serviciilor achiziționate având în vedere că acestea sunt aferente unor obiective publice care nu se află în proprietatea regiei, adică pentru extinderea și modernizarea suprafețelor la X Z, investiții finanțate de la Consiliul Județean Z și care vor intra în patrimoniul public la finalizare.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

”Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...].”

coroborate cu dispozițiile pct. 18 alin.(2) și pct. 45 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează:

”18. - (2) Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.

[...]

45. - (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contribuabilii pot deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor doar în situația în care aceste investiții sunt destinate realizării de operațiuni taxabile sau care dau drept de deducere astfel încât în situația de față obiectivul de investiții „Extinderea și modernizarea suprafețelor aeroportuare” fiind în domeniul public al statului și nu obiectiv propriu de investiții, regia care administrează aceste bunuri nu poate beneficia de deducerea TVA aferentă în sumă de Z lei aceasta incluzându-se în costurile realizării investiției respective.

În sensul celor anterior arătate este și adresa nr. Z Direcției generale legislație cod fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice care face trimitere la Circulara M.F.P. – A.N.A.F. nr. Z unde se precizează că: “obiective proprii de investiții sunt cele care se constituie drept active corporale fixe aparținând persoanei impozabile. În privința dreptului de deducere este de asemenea important de subliniat că nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiective de investiții finanțate de la bugetul de stat dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investiții efectuate de regii sau alți agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare”.

Referitor la susținerea din contestație că la finalizarea investițiilor va factura contravaloarea acestora cu TVA către Consiliul Județean Z comportându-se ca un cumpărător – revânzător, aceasta nu se susține în prezent deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că RA X Z a încasat în avans subvenții pentru aceste investiții pentru care trebuia să emită facturi cu TVA ținând cont că exigibilitatea intervine la data încasării avansurilor, obligație neîndeplinită de către contestatoarele. De altfel, punctul de vedere în acest sens al Direcției legislație în domeniul TVA exprimat prin adresa nr. Z este că ”exigibilitatea TVA intervine la data faptului generator și, prin excepție, la data încasării de avansuri. În concluzie, dacă regia a încasat avansuri de la Consiliul Județean Z pentru executarea lucrărilor, avea obligația de a colecta TVA pentru aceste sume.”

2. Cauza supusă soluționării este dacă RA X Z are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei pentru unele prestări de servicii (aterizare, handling de bază, îmbarcat pasageri, servicii la cerere) efectuate în perioada2009 în sumă totală de Z lei deoarece aceasta nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată neprezentând certificatul de atestare privind activitatea de transport aerian internațional pentru beneficiarii serviciilor în cauză.

În lunile august – octombrie 2009 RA X Z nu a colectat TVA în sumă totală de Z lei pentru facturile de prestări servicii de aterizare, handling de bază, îmbarcat pasageri, servicii la cerere în valoare totală Z lei considerându-le scutite cu drept de deducere, fără a prezenta un certificat cu care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată, respectiv pentru:

- factura nr. Z emisă către SC „Z” SRL din Z în valoare de Z lei;
- factura nr. Z emisă către SC „E” SRL din Z în valoare de Z lei;
- factura nr. Z emisă către L din Italia în valoare de Z lei;
- factura nr. Z emisă către L din M în valoare de Z lei;
- factura nr. Z emisă către SC „F” SRL din Z în valoare de Z lei;
- factura nr. Z emisă către SC „F” SRL din Z în valoare de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 143 alin.(1) lit. i) pct.3 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 143. Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. (1) Sunt scutite de taxă: [...]

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

[...]

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct.1 sau la art. 144¹, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/ sau pentru încărcătura acestora.”, completate cu cele ale art. 9 din OMFP nr. 2.222/ 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) și i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, completate și modificate prin OMEF nr. 3.424/ 2008 unde se menționează:

“Art. 9. (1) În sensul art. 143 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, se aplică scutirea de taxă în cazul companiilor aeriene care în principal realizează transport internațional de persoane și/ sau de mărfuri efectuat cu aeronave, pentru următoarele operațiuni:

[...]

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.

[...]

(2) O companie aeriană este orice persoană impozabilă ale cărei activități includ transportul, pe calea aerului, de pasageri sau de marfă în regim de închiriere sau cu plată. Aceasta include toate liniile aeriene

internaționale ce asigură transporturi internaționale regulate de pasageri și/sau de bunuri și toate companiile ce efectuează transporturi internaționale charter de pasageri și/ sau de marfă. Încărcătură reprezintă orice bunuri ce pot fi transportate pe calea aerului, inclusiv corespondența și animalele.

(5) [...] **În cazul companiilor aeriene stabilite în România, Direcția generală aviație civilă din cadrul Ministerului Transporturilor și Infrastructurii va emite un certificat care atestă faptul că activitatea acestora constă, în principal, în transportul internațional de persoane și/ sau de mărfuri efectuat cu plată, care va fi transmis în copie furnizorilor/ prestatorilor, ca document justificativ pentru aplicarea scutirii.**

[...]

(7) **Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se realizează pe baza documentelor care atestă că livrările de bunuri și prestările de servicii sunt destinate scopurilor prevăzute de lege și a certificatului prevăzut la alin. (5) pentru companiile aeriene stabilite în România.** Scutirea prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal se aplică atât pentru livrările de bunuri/ prestările de servicii realizate în beneficiul direct al companiilor aeriene, cât și în situația în care între furnizori/ prestatori și compania aeriană se interpune un agent de navă. **Scutirea de taxă pentru prestările de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal se justifică de către prestatorul serviciilor, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal și dacă acesta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Dacă locul prestărilor de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal este în România, scutirea de taxă se justifică de beneficiarul serviciilor, dacă acesta ar fi persoana obligată la plata taxei conform art. 150 din Codul fiscal, în situația în care operațiunea nu ar fi scutită.”**

Prin urmare, prestările de servicii efectuate pentru nevoile sau încărcătura aeronavelor utilizate de companiile aeriene în principal pentru transportul internațional de persoane sau bunuri sunt operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, dacă în acest caz beneficiarii serviciilor prezentau RA X Z certificatul obținut de la Direcția generală aviație civilă din cadrul Ministerului Transporturilor și Infrastructurii nefiind suficiente documentele privind planurile de zbor.

În sensul acesta, RA X Z avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei pentru facturile emise privind serviciile menționate mai sus.

Pe cale de consecință, se mențin măsurile organelor de inspecție fiscală din Decizia de impunere nr. Z privind respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei (Z lei + Z lei) din decontul de taxă nr. Z aferent lunii aprilie 2011.

3. Obligații fiscale accesorii

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite pe perioada când rezultă TVA de plată, rămân în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]"

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de RA X Z din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

