



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 298 /.X.2013

privind soluționarea contestațiilor formulate de

SC .X. SA

înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr..X./27.06.2013 și sub nr..X./27.06.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresele nr. .X./26.X.2013 și nr. .X./26.X.2013, înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. .X./27.X.2013 și nr. .X./27.X.2013, cu privire la contestațiile formulate de **SC .X SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr. .X., județul .X., CUI .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X./ .X./ .X., împotriva Deciziilor de impunere nr..X./27.X.2013 și nr. .X./05.X.2013, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2013 și .X./05.X.2013.

SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./05.X.2013, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

De asemenea, SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr. .X./27.X.2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2013, cu adresa nr. .X./12.X.2013, primită de societate la data de **21.X.2013** conform adresei nr. .X. atașată la dosarul cauzei, contestația au 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 **19.X.2013**, fiind înregistrată la Direcția generală .X. sub nr. .X./19.X.2013, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației, aflată în original a dosarul cauzei.

De asemenea, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./27.X.2013, cu adresa nr. .X./01.X.2013, primită de societate la data de **08.X.2013** conform ștampilei societății aplicată pe adresă, 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 **09.X.2013**, fiind înregistrată la Direcția generală .X. sub nr. .X./19.X.2013, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției generale .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 pct.9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, potrivit cărora: *„În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale ori alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile formulate de SC .X. SA, procedând la conexarea dosarelor.

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziilor de impunere nr.X./05.X.2013 și nr.X./27.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale.X., în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr.X./05.X.2013 și nr.X./27.X.2013, societatea susține următoarele:

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./05.X.2013 societatea prezintă următoarele argumente:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la înregistrarea cheltuielilor aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL reprezentând consultanță investiții Hotel .X., contestatara susține că în calitate de acționar majoritar al SC .X. SA este direct interesată de dezvoltarea și creșterea activității și a profitabilității societății.

Astfel, în cursul anilor 2009 - 2010 s-au efectuat demersuri în vederea dezvoltării complexului hotelier de 5 stele în parteneriat cu .X. în conformitate cu prevederile Contractului de prestări servicii nr..X./23.X.2010 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SA ce are ca obiect *"asigurarea serviciilor de prestări servicii pentru afaceri și management, în general asupra problemelor privitoare la proiectarea și obținerea tuturor avizelor necesare dezvoltării unui proiect hoelier de 5 stele cu un număr de .X. de camere"*.

Aceste demersuri au constat în demararea negocierilor cu partenerul .X. conform documentației trimisă de acesta la data de 19.X.2010 între care: semnarea scrisorii de intenție, negocierea de contract, elaborarea studiilor de fezabilitate în vederea derulării investițiilor și agreerea de către partenerul .X., întocmirea bugetului pentru respectivul proiect, solicitarea de oferte și negocierea acestora de la mai multe instituții financiare pentru finanțarea proiectului, contractarea serviciilor de proiectare și design, obținerea Certificatului de Urbanism nr. .X./17.X.2010 și a Avizului Prealabil de Oportunitate nr. .X./14.X.2010 de la Primaria Municipiului .X. - Directia Urbanism.

Primaria Municipiului .X. - Direcția Urbanism a impus elaborarea unei documentații de tip PUZ (PLAN URBANISTIC ZONAL) cu respectarea condițiilor din aviz și respectarea legislației în vigoare privind Acordul proprietarului terenului din .X., B-dul .X. nr.46-48 pe care se află Hotelul International și anume acordul Consiliul Județean Timiș.

Societatea arată că a solicitat Consiliului Județean .X., în calitate de proprietar al terenului, cu adresele nr..X./28.X.2010, nr..X./26.X.2011 și nr. .X./21.X.201, Acordul investiției «Extindere Hotel .X. prin corp P+6», însă lipsa răspunsului și acceptului proprietarului terenului ca urmare a unor

probleme litigioase de revendicare a imobilului a generat întârzieri semnificative în demararea proiectului, ulterior conducând la retragerea partenerului X. și la imposibilitatea continuării demersurilor în vederea realizării «Proiectului X.».

Contestatară susține că deși intenția nu s-a materializat până în prezent, consideră că toate costurile legate de acest proiect care au fost refacturate către SC .X. SA nu pot conduce la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală care trebuiau să aibă în vedere intenția clară de a realiza și finaliza acest proiect.

Prin completarea la contestație, înregistrată sub nr..X./23.X.2013, societatea invocă prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal susținând că acesta cheltuieli sunt deductibile.

2. Referitor la înregistrarea cheltuielilor aferente serviciilor prestate de SC .X. SA reprezentând servicii de furnizare forță de muncă, contestatară susține că organele de inspecție fiscală sunt în eroare cu privire la identitatea prestatorului de servicii.

Astfel, arată că organele de inspecție fiscală au constatat că prestatorul este SC .X. SA (RO .X.), însă în realitate prestatorul este SC .X. SA (RO .X.).

De asemenea, contestatară susține că în calitate de acționar al SC .X. SRL era direct interesată de dezvoltarea și creșterea activității și a profitabilității acesteia.

Astfel, serviciile prestate de SC .X. SA (în care contestatară deținea calitatea de acționar majoritar) pentru SC .X. SRL au fost facturate către SC .X. SA, iar ulterior acestea au fost refacturate de către SC .X. SA către SC .X. SRL astfel că, este evidentă intenția de a desfășura activități generatoare de venituri.

Având în vedere calitatea de dublu acționar al SC .X. SA, atât la SC .X. SA cât și la SC .X. SA și având în vedere interesul de a obține venituri (sub forma dividendelor) este evident faptul că prestările de servicii ale uneia dintre societăți pentru cealaltă au generat venituri atât pentru societatea prestatoare, cât și pentru contestatară sub forma dividendelor astfel că, respectivele cheltuieli trebuie considerate că au fost efectuate în vederea obținerii de venituri.

Ca urmare, contestatară susține că dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală sunt neîntemeiate.

3. Referitor la înregistrarea cheltuielilor aferente Contractului de Leasing Financiar nr..X. încheiat cu societatea de leasing SC .X. SA, contestatara susține că, în calitate de utilizator, a încheiat Contractul de leasing financiar nr..X./X. cu SC .X. SA .X. în calitate de locator, având ca obiect transmiterea de catre locator catre utilizator a dreptului de folosinta asupra aeronavei .X., seria producatorului .X., modificat în ".X.", cu numar unic de zbor .X.. Această aeronavă face obiectul unui contract de vânzarea cumpărare încheiat între .X., în calitate de vânzător și SC .X. SA .X. în calitate de cumpărător.

Condiția care a stat la baza încheierii contractului de leasing, respectiv perfectarea contractului de vânzare-cumpărare între .X.si SC .X. SA privind livrarea aeronavei .X. a fost îndeplinită în sensul că, acest contract de vânzare cumpărare a fost încheiat în mod valabil atât timp cât bunul a fost determinat și prețul a fost achitat integral și consideră că sunt aplicabile prevederile art.1295 din Codul Civil.

Contestatară arată că în perioada mai-august 2008 aeronava .X. s-a aflat pe teritoriul României aspect confirmat și de catre S.N. .X., S.C. .X. SRL, S.C. .X., de Administrația .X. (.X.), S.N..X., prin documente pe care le prezintă în copie, în anexa 5. După această perioadă, aeronava s-a întors în .X. pentru certificarea finală necesară pentru a primi aprobarea înscrierii în Registrul din România, la Autoritatea .X. (.X.). Deși SC .X. a achitat integral prețul aeronavei către furnizorul .X., compania americană nu a predat bunul societății de leasing și implicit utilizatorului, motiv pentru care a formulat

plângere penală împotriva SC .X. prin care a solicitat respectarea obligațiilor contractuale si recuperarea prejudiciului existent.

Contestatară arată că **a intentionat, intentionează și chiar desfășoara activitati în domeniul transporturilor aeriene prin închirierea aeronavelor pe care le mai detine, respectiv alte .X. aeronave achiziționate la data încheierii contractului de leasing ce reprezintă elemente suficiente care atestă intenția societății de a desfășura activități generatoare de venituri astfel încât impozitul pe profit suplimentar și dobânzile/penalitățile de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală sa fie considerate ca nedatorate.**

Contestatară susține că intenția de a obtine venituri din utilizarea aeronavei care face obiectul contractului de leasing financiar nr..X. rezultă si din considerentele:

Aeronava a fost pe teritoriul României, iar utilizarea acesteia a avut loc in temeiul "**Convenției de utilizare a aeronavei pentru modelul ..X cu Numarul de Serie al producatorului .X.**" **semnata la data de 13.X.2008** de vânzătorul .X., cumpărătorul/finanțatorul SC .X. SA .X., utilizatorul SC .X. SA și Operatorul de transporturi aeriene de pasageri SC .X.SRL (la care societatea este actionar majoritar). **Scopul** acestei conventii este prevăzut în preambulul convenției și îl reprezintă "**cadru pentru operarea Aeronavei**

pentru Operator și în beneficiul utilizatorului înainte de înmatricularea Aeronavei în Registrul unic .X. și la Centrul .X." Potrivit acestei convenții de utilizare vânzătorul va păstra dreptul de proprietate, custodia și controlul operațional asupra Aeronavei, iar această operare va fi exclusivă pentru și în beneficiul utilizatorului. Astfel, toate părțile au convenit ca utilizarea aeronavei de către societate prin intermediul echipajului pus la dispoziție de vânzător până în momentul în care se va efectua înregistrarea aeronavei în Registrul .X. România.

Contestatară susține că aeronava s-a aflat în România conform facturilor emise de Aeroportul .X. – .X., de Aeroportul .X. - .X. și de Aeroportul .X. .X. - .X. pentru servicii aeroportuare prestate. În acest sens depune la dosarul cauzei documente cu privire la cursele efectuate de aeronava sub indicativul .X. (de la .X. cu număr unic de zbor .X.), centralizatoare cu privire la serviciile aeroportuare prestate de către fiecare Aeroport .X., facturi emise de .X. (Administrația .X.) pentru servicii de Navigație .X., facturi pentru achiziție combustibil, pentru curățenie interioară aeronavă, etc. Toate aceste activități de exploatare a aeronavei au fost efectuate prin intermediul operatorului SC .X. SRL (societate detinută de SC .X. SA) autorizată să efectueze transporturi aeriene de pasageri.

De asemenea, se arată că a fost emisă de către SC .X. SA Polița de Asigurare .X./08.X.2008 și susține că nu a încetat "intenția" societății de a desfășura activitate economică în domeniul transportului aerian de persoane, cu atât mai mult cu cât societatea a achiziționat SC .X. SRL (operator aerian autorizat), precum și alte șapte aeronave .X. pentru care are în derulare Contractul de închiriere avioane .X./23.X.2008. Această intenție este confirmată de adresa .X./12.X.2012 emisă de Autoritatea .X. care confirmă că la data de 24.X.2008 SC .X. SA a depus și a obținut o rezervare pentru o perioadă de 6 luni a semnelor de înmatriculare pentru o aeronavă .X., dar până în prezent nu s-a mai înmatriculat și înscris respectiva aeronavă în Registrul .X., precum și adresa .X./04.X.2012 emisă de .X. care confirmă existența a .X. de zboruri efectuate în perioada 06.X.2008-22.X.2008 de către SC .X. SRL.

Contestatară susține că aceste adrese s-au obținut la inițiativa organelor de inspecție fiscală care, însă, nu au interpretat informațiile astfel încât să aibă convingerea că societatea avea și are intenția exploatarea aeronavei.

De asemenea, susține că i se aplică prevederile art.21 alin.(2) lit.h) și ale art.21 alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, SC .X. SA consideră că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru a se constata intenția societății de a exploata și de a obține venituri din exploatarea bunului pentru care s-au înregistrat cheltuieli

reprezentând comisioane, asigurări, diferențe de curs valutar aferente facturilor emise de SC .X. SA și sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./27.X.2013, societatea prezintă aceleași argumente cu cele din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./05.X.2013.

Prin completarea la contestație, înregistrată sub nr. .X./23.X.2013, societatea invocă prevederile art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și susține că nu este relevant dacă bunul a fost predat sau nu și nici faptul că au fost mutate cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, în contabilitate, în contul 232 "*avansuri pentru imobilizări corporale*" întrucât avansurile nu sunt incluse la stabilirea profitului impozabil, astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile integral.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la TVA aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL reprezentând consultanță investiții Hotel .X., contestatara prezintă aceleași argumente cu cele de la capitolul impozit pe profit și susține că potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare pe anul 2010, dreptul de deducere se exercită în momentul manifestării intenției de a desfășura activități economice.

De asemenea, contestatara susține că, dacă legiuitorul a înțeles să confere drept de deducere a TVA din momentul "intenției" de a desfășura activitate economică chiar dacă o persoană impozabilă nu este înregistrată în scopuri de TVA, conform art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acest drept de deducere aparține persoanelor plătitoare de TVA din momentul intenției.

2. În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor de furnizare de forță de muncă prestate de SC .X. SA, contestatara prezintă aceleași argumente cu cele de la capitolul impozit pe profit și susține că potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare pe anul 2010, dreptul de deducere se exercită în momentul manifestării intenției de a desfășura activități economice.

3. Referitor la TVA aferentă Contractului de Leasing Financiar nr. .X. incheiat cu societatea de leasing SC .X. SA, contestatara prezintă situația de fapt invocată la capitolul impozit pe profit și susține că, tratamentul fiscal al operațiunii generată de acest contract de leasing constă în faptul că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității TVA. Astfel, societatea a prezentat facturi aferente ratelor de leasing care cuprind informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal și prin urmare susține că are drept de deducere a TVA conform prevederilor art.145 alin.(1) și art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea considera că nu a încetat în niciun moment "intenția" de a desfășura o activitate economică în domeniul transportului aerian de persoane, cu atât mai mult cu cât a achiziționat SC .X. SRL (operator aerian autorizat), precum și alte șapte aeronave .X. pentru care are în derulare Contractul de închiriere avioane .X./23.X.2008

De asemenea, susține că intenția este confirmată și de adresa .X./12.X.2012 emisă de Autoritatea .X. care confirma ca la data de 24.X.2008 SC .X. SA a depus și a obținut rezervare pentru o perioadă de 6 luni a semnelor de înmatriculare pentru o aeronava .X., însă până în prezent nu s-a mai înmatriculat și înscris în Registrul .X..

Societatea invocă în susținere și adresa nr. .X./04.X.2012 prin care .X.SA confirmă încă o dată existența a .X. de zboruri efectuate în perioada 06.X.2008-22.X.2008 de SC.X. SRL.

Totodată, contestatara prezintă în susținere răspunsul dat de Agenția Națională de Adminstrare Fiscală - Direcția .X., care confirma faptul ca dreptul de deducere a TVA aferentă ratelor de leasing este justificat.

Societatea consideră relevante si precizarile art.17 din Directiva a-6-a de TVA care consacră dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate cu intenția de a fi destinate producerii de venituri fără a avea importanță dacă veniturile au fost obținute imediat achiziționării bunurilor. Daca s-ar admite contrariul s-ar nesocoti norma CE care exclude *de plano* impunerea vreunei condiții cum ar fi aceea a obținerii de venituri taxabile.

De asemenea arată că, pentru ca sa poata factura venituri din exploatarea aeronavei ar fi trebuit ca obiectul material al contractului de leasing financiar să fie înmatriculat în registrele Autoritatii .X., fapt care ar fi fost posibil doar dacă vânzătorul (.X.) și cumpărătorul (.X. SA) ar fi întocmit formalitățile prevăzute de legislația în vigoare în timp util însă intenția societatii de a exploata aeronava a existat și există în continuare și ca atare, neexecutarea în integralitate a obligațiilor contractuale nu poate fi imputată societății.

Ca urmare, contestatara susține că deși legislația în vigoare recunoaște caracterul deductibil al TVA aferentă ratelor de leasing achitate pentru un bun care urma să fie utilizat în scopul obținerii de venituri, organele

de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA achitată cu nesocotirea prevederilor art.17 din Directiva a-6-a și ale art.143 din Codul fiscal. Or, societatea a încheiat contractul de leasing nr. .X./2008 cu intenția de a dobândi aeronava în scopul producerii de venituri, în caz contrar nu ar fi acceptat să achite prețul de .X. milioane Dolari SUA plus TVA pe o durată de .X. de luni, ceea ce demonstrează că dreptul de deducere a TVA aferentă ratelor de leasing achitate nu poate fi condiționat de obținerea de venituri din exploatarea aeronavei pentru perioada verificată.

În subsidiar, contestatara solicită ajustarea taxei pe valoarea adăugată, pe considerențul că doar la data de 30.X.2012 (data finalizării Contractului de Leasing Financiar nr. .X. încheiat cu societatea de leasing SC .X. SA) ar putea fi considerată nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing astfel că se impune recalcularea dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere calculate.

Pe de alta parte, contestatara susține că e posibilă și o reajustare ulterioară a taxei deductibile, în funcție de soluțiile ce se vor pronunța în dosarul penal aflat pe rolul instanțelor competente.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./27.X.2013, societatea prezintă aceleași argumente cu cele din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./05.X.2013.

Prin completarea la contestație, înregistrată sub nr. .X./23.X.2013, societatea susține că a efectuat diverse zoriuri în interesul companiei care au contribuit la creșterea activității economice motiv pentru care cheltuielile sunt deductibile fiscal.

De asemenea, contestatara susține că în mod eronat nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA pe motiv că bunul nu a fost predat utilizatorului deoarece în situația de față este vorba despre avans rată leasing și nu rată de leasing, cel mult organele de inspecție fiscală puteau să constate neexigibilitatea TVA și calcularea de penalități, la data finalizării contractului de leasing, dată la care bunul a fost înscris ca imobilizare corporală în contabilitatea societății.

Totodată, societatea invocă paragrafele 22, 23, 24, 37, 38, 41, 42, 44, 45, 53, 55, 56, 57, 60, 61 și 65 din Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-435/05 Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financien și concluzionează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de facturile fiscale și nu au dovedit existența unei nereguli sau fraude care să conducă la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./27.X.2013, societatea susține că reverificarea perioadei 01.X.2008 – 30.X.2009 nu este legală având în vedere că datele

suplimentare invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv încetarea contractului de leasing fără ca locatorul să transmită utilizatorului bunul mobil au fost elemente avute în vedere și la emiterea Deciziei de impunere nr. .X./27.X.2010, astfel că nu pot fi calificate ca fiind elemente necunoscute sau de noutate.

Totodată, susține că nu pot fi invocate aceste date suplimentare din moment ce netransmiterea bunului mobil până la terminarea leasingului a fost luată în calcul de alte organe de inspecție fiscală ce au efectuat verificarea perioadei 01.X.2008 – 30.X.2009 și au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X./27.X.2010 prezumată a reprezenta realitatea și legalitatea celor precizate în aceasta, nefiind contestată.

II. Prin Deciziile de impunere nr.X./05.X.2013 și nr.X./27.X.2013 emise de Direcția generală .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor din Rapoartele de inspecție fiscală nr.X./05.X.2013 și nr.X./27.X.2013, astfel:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X./05.X.2013 s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește Impozitul pe profit perioada verificată a fost 01.X.2009 – 30.X.2011.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X./05.X.2013 s-au constatat următoarele:

1. SC .X. SA - în calitate de beneficiar, a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SRL (R0.X.), în calitate de prestator, al cărui obiect a fost Consultanță investiții Hotel .X.. Pe perioada .X. 2009 – .X. 2009 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de .X. lei, iar în anul 2010 cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC .X. SRL .

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că Hotel .X. nu este în patrimoniul SC .X. SA, ci în patrimoniul SC.X. SA astfel că, aceste servicii nu au legătură cu obiectul de activitate al SC .X. SA, societatea având obligația refacturării acestora societății din cadrul grupului în beneficiul căreia serviciile au fost prestate.

În luna .X. 2012, SC .X. SA a întocmit factura seria .X. nr. .X./21.X.2012 către SC .X. SRL prin care a refacturat servicii de consultanță în sumă de .X. lei (.X. pe anul 2009 + .X. lei pe anul 2010), plus TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin. (1), art.21 alin. (1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificată și

completată, și ale pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că, aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

2. S-a constatat că în anul 2010 SC .X. SA a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SA reprezentând servicii de furnizare forță de muncă. SC .X. SA avea obligația de a refactura parte din serviciile prestate pentru societățile din grup, respectiv SC .X. SRL.

În perioada .X. 2010 - .X. 2010 societatea a înregistrat integral în contul de cheltuieli întreaga valoare a serviciilor, iar în lunile .X. și .X. 2010 a refacturat cheltuielile aferente lunilor în curs și integral contravaloarea serviciilor aferente perioadei .X. - .X. 2010.

S-a constatat că, pentru perioada .X. - .X. 2010, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile prestate de SC .X. SA pentru societățile din grup, dar suportate de SC .X. SA și nerefacturate în termen, rezultând astfel o diferență suplimentară de profit impozabil aferentă trimestrelor I și II 2010 în sumă totală de .X. lei (.X. lei pe trim I 2010 + .X. lei pe trim.II 2010).

Pentru trim.I 2010 s-a stabilit că societatea datorează un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei**, iar la trim.II 2010 profitul impozabil suplimentar cumulat în sumă de .X. lei diminuează pierderea fiscală calculată de societate.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în calitate de utilizator, a încheiat în data de 07.X. 2008 Contractul de leasing financiar nr. .X. cu societatea de leasing SC .X. 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 ".X. ". 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 .X. luni.

Aeronava a făcut obiectul unui contract de vânzare - cumpărare încheiat în data de 07.X. 2008 între .X. Inc. din .X., .X. în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, cumpărătorul achitând integral prețul aeronavei.

Conform Convenției din data de 23.X. 2008 încheiată între SC .X. SA și SC .X. SA, anexa la Contractul de leasing financiar nr. .X. /07.X. 2008, termenul de livrare a aeronavei a fost data de 15.X. 2008, iar locul livrării este sediul SC .X. SRL .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, aeronava nu a fost pusă la dispoziția SC .X. SA de către SC .X. SA, nefiind respectat obiectul Contractului de leasing

financiar nr. .X. /07.X. 2008, întrucât nu a fost transmis dreptul de folosință asupra aeronavei către utilizatorul SC .X. SA.

În vederea stabilirii deductibilității cheltuielilor, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, aferentă achiziției aeronavei .X., au fost solicitate informații de la:

a. Autoritatea .X. cu privire la înmatricularea în România a aeronavei, iar prin adresa de răspuns a Autorității .X. nr. .X. /12..X.2012, se comunică următoarele:

- la data de 24.X.2008, SC .X. SA a depus la .X. o cerere de rezervare a însemnelor de înmatriculare (.X. nr. .X. /24.X. 2008) pentru aeronava tip .X., s/n nr. .X.;

- rezervarea mărcii de ordine solicitate a fost valabilă pentru o perioadă de 6 luni de la data confirmării de către .X. (28.10.2008);

- SC .X. SA nu a depus la .X. nicio cerere de înmatriculare pentru aeronava mai sus menționată, aceasta nefiind înscrisă în Registrul Unic d.X..

b. Administrația Română .X.SA cu privire la zborurile efectuate de aeronava în spațiul aerian român, care, prin adresa nr. .X./04.X.2012 .X. a comunicat că până la data emiterii respectivei adrese, toate zborurile cu aeronava mai sus menționată au fost operate de către SC .X. SRL, cu excepția zborului de la poziția .X. care a fost declarat ca zbor privat, precum și faptul că ultimul zbor în spațiul aerian al României s-a efectuat în data de 22.X.2008 cu destinația .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada verificată SC .X. SA a emis facturi în care evidențiază "rata leasing", diferențe de curs valutar, dobânzi, comisioane de gestiune și prime de asigurare, plus TVA, precum și facturi de penalități pentru plata cu întârziere, la data încheierii inspecției fiscale societatea a achitat integral contravaloarea acestor facturi.

Contravaloarea ratelor de leasing a fost înregistrată de societate în contul 232 "*Avansuri pentru imobilizări corporale*", iar diferențele de curs și dobânzile au fost înregistrate în conturile 665 "*Cheltuieli cu diferențele de curs valutar*", respectiv 666 "*Cheltuieli cu dobânzile*" sau în contul 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*".

La data de 31.X.2009 sumele înregistrate în conturile de cheltuieli au fost stornate și înregistrate în contul 232 "*Avansuri pentru imobilizări corporale*".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de profit impozabil până la trimestrul III 2009, în suma de .X. lei. Pe trimestrele I, II și III 2009 societatea a înregistrat pierdere fiscală, fapt pentru care nu s-a calculat impozit pe profit suplimentar, fiind diminuată pierderea fiscală.

În trimestrul IV 2009 societatea a înregistrat profit, astfel că organele de inspectie fiscală au calculat impozit pe profit pentru diferența de .X. lei.

S-a constatat că la data finalizării Raportului de inspectie fiscală, contractul de leasing financiar s-a încheiat ultima rată de leasing fiind aferentă lunii aprilie 2012. SC .X. SA a început demersurile necesare cu privire la transferul dreptului de proprietate al aeronavei, optând la data încheierii contractului de leasing financiar pentru achiziționarea bunului. Având în vedere că până la data încheierii Raportului de inspectie fiscală, SC .X.SA nu a pus la dispoziția SC .X. A aeronava care a făcut obiectul contractului de leasing, deși Contractul de leasing a fost încheiat și SC .X. SA și-a respectat toate clauzele contractuale, inclusiv cea cu privire la plăți, aceasta din urma neputând demonstra că achiziția a fost efectuată în folosul obținerii de venituri impozabile, organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuielile înregistrate de societate cu serviciile (asigurari), comisioanele și diferențele de curs valutar aferente aeronavei în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit în anul 2009 pentru fiecare perioadă fiscală.

Astfel, în conformitate cu art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, **cheltuielile în sumă de .X. lei**, înregistrate de societate în perioada 01.X.209-31.X.2009, **sunt nedeductibile fiscal** la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

Consecința fiscală a celor constatate a fost stabilirea profitului impozabil suplimentar pe anul 2009 în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X.lei), respectiv a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente, respectiv:

- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, pe anul 2010 au fost stabilite cheltuieli asigurari, comisioane și diferențele de curs valutar aferente facturilor emise de SC .X. SA, nedeductibile, în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Totodată, în perioada 01.01.2011 – 30.09.2011 societatea a înregistrat cheltuieli cu comisioane, asigurări și diferențe de curs valutar în baza facturilor emise de SC .X.SA, nedeductibile, în sumă de .X. lei. Astfel, pentru trim.I 2011 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei la care au fost calculate accesorii, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, iar la data de 30.09.2011 s-a recalculat pierderea fiscală stabilită de societate.

Ca urmare a celor prezentate, precum și a altor constatări, pentru perioada 01.01.2009 - 30.09.2011 au fost stabilite următoarele:

Pe anul 2009:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de X. lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X.lei;

-penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pe trim.I 2010:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

La data de 31.12.2010:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pe trim.I 2011:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X./27.X.2013 s-a efectuat reverificarea perioadei 01.04.2008 – 31.12.2008 având în vedere că de la data ultimei verificări au apărut date suplimentare care influențează rezultatele inspecțiilor anterioare.

Astfel, referitor la Contractul de leasing financiar nr. .X. cu societatea de leasing SC .X. SA, s-a constatat că, pe perioada reverificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu comisioane, asigurări și diferențe de curs valutar în baza facturilor emise de SC .X. SA, în sumă de .X. lei.

S-a constatat că acestea nu sunt deductibile fiscal și s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă .X. lei, precum și accesorii aferente, respectiv majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată : 01.01.2010 – 30.09.2011.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X./05.X.2013 s-au constatat următoarele:

1. SC .X. SA a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SRL, al cărui obiect a fost Consultanță investiții Hotel .X.. Serviciile prestate nu au legătură cu obiectul de activitate al SC .X. SA, aceasta având obligația refacturării acestor servicii societății din grup căreia i-au fost prestate. Astfel, societatea a înregistrat în anul 2010 taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă acestor servicii în sumă totală de .X. lei.

Din verificări a rezultat că Hotel .X. nu este în patrimoniul SC .X. SA, ci este în patrimoniul SC .X. SA, astfel că taxa pe valoarea adăugată înregistrată în facturile emise de SC .X. SRL în baza contractului încheiat nu au legătură cu obiectul de activitate al SC .X. SA, societatea având obligația refacturării acestora societății din grup, căreia serviciile i-au fost prestate.

În luna mai 2012, SC .X. SA a întocmit factura seria .X. nr. .X./21.X.2012 către SC .X. SRL prin care a refacturat servicii de consultanță în sumă de .X. lei, plus TVA în sumă de .X. lei, valoare în care este cuprinsă și contravaloarea serviciilor de consultanță prestate în anul 2010 (TVA în sumă de .X. lei).

Întrucât au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei **ianuarie - iunie 2010** pentru prestări de servicii pentru care societatea nu poate proba necesitatea prestării serviciilor în scopul realizării de venituri nu s-a acordat dreptul de deducere până la data stornării, respectiv 21.05.2012, perioadă în care societatea datorează majorări de întârziere până la data de 25.06.2012.

2. În anul 2010 societatea a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SA reprezentând servicii de furnizare forță de muncă.

Din verificările efectuate a rezultat că SC .X. SA avea obligația de a refactura parte din serviciile prestate pentru societățile din grup, respectiv SC .X. SRL. Astfel, în perioada ianuarie-iunie 2010 societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată, iar în lunile iulie și august 2010 a refacturat cheltuielile aferente lunilor în curs și integral contravaloarea serviciilor aferente perioadei ianuarie-iunie 2010, colectând TVA.

Pentru perioada ianuarie - iunie 2010, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de SC .X. SA, rezultând diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care se datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data la care serviciile sunt refacturate beneficiarului SC .X. SRL, în luna .X. 2010.

3. SC .X. SA în calitate de utilizator, a încheiat în data de 07.X.2008 Contractul de leasing financiar nr. .X. cu societatea de leasing SC .X. SA din .X., în calitate de locator, ce are ca obiect transmiterea de locator către utilizator a dreptului de folosință în regim de leasing financiar asupra unei aeronave model .X. seria producătorului .X., modificat în ".X.", cu durata de 48 luni.

Aeronava a făcut obiectul unui contract de vânzare - cumpărare încheiat în data de 07.X.2008 între societatea .X. Inc. din .X. în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, cumpărătorul achitând integral prețul aeronavei.

Conform Convenției din data de 23.X.2008 încheiată între SC .X. SA și SC .X. SA, anexă la contractul de leasing financiar nr. .X./07.X.2008, termenul de livrare al aeronavei este 15.X.2008, iar locul livrării este sediul SC .X. SRL .X. ce are ca obiect principal de activitate "*Transporturi .X.*".

Până la data încheierii raportului de inspectie fiscală, aeronava nu a fost pusă de la dispoziția SC .X. SA, respectiv nu a fost respectat obiectul contractului de leasing financiar nr. .X./07.X.2008, nefiind transmis dreptul de folosinta asupra aeronavei către utilizatorul SC .X. SA.

Pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2010 SC .X. SA a emis facturi în care evidențiază rata de leasing, comisioane de gestiune și prime de asigurare, plus TVA. La data încheierii raportului de inspectie fiscală, SC .X. SA a achitat integral contravaloarea acestor facturi.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în sumă totală de .X. lei, din care, pentru anul 2010 în sumă de .X. lei, a fost evidențiată ca deductibilă în deconturile lunare de TVA aferente acestei perioade.

La data finalizării raportului de inspectie fiscală, contractul de leasing financiar s-a încheiat, ultima rată de leasing fiind aferentă lunii aprilie 2012, iar SC .X. SA a început demersurile cu privire la transferul dreptului de proprietate al aeronavei, optând la data încheierii contractului de leasing financiar pentru achiziționarea bunului.

Organele de inspectie fiscală au constatat că, întrucât până la data încheierii raportului de inspectie fiscală, SC .X. SA nu a pus la dispoziția SC .X. SA aeronava care a făcut obiectul contractului de leasing, deși contractul de leasing a fost încheiat și SC .X. SA și-a respectat toate clauzele contractuale, inclusiv cea cu privire la plăți, neputând demonstra că achiziția a fost făcută în folosul obținerii de venituri impozabile, rezultă că taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing este nedeductibilă.

În vederea stabilirii deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției aeronavei .X. serie producător .X., modificată în .X., au fost solicitate informații de la Autoritatea .X. și Administrația .X. RA.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.126 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctul 2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei ianuarie - decembrie 2010 și pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei ianuarie - septembrie 2011** aferentă ratelor de leasing, comisioanelor, asigurărilor pentru care nu se poate proba necesitatea și realitatea prestării în scopul realizării de venituri.

Potrivit celor constatate cu privire la perioada 01.01.2010 - 30.09.2011, rezultă că SC .X. SA datoreaza suplimentar bugetului de stat TVA în sumă de .X. lei. Având în vedere că la data de 30.X.2011 societatea a înregistrat TVA de rambursat de .X. lei, organele de inspectie fiscală au stabilit că TVA datorată de societate este în sumă de .X. lei.

În luna mai 2012 societatea a stornat autofacturile întocmite pentru .X. (TVA în sumă de .X. lei) și a refacturat serviciile prestate de SC .X.SRL (TVA în sumă de .X. lei), TVA datorată de societate fiind în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei).

Pentru TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei (.X. lei TVA stabilită suplimentar - .X. lei TVA de rambursat la 30.X.2011 stabilită de societate), au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Având în vedere că de la data ultimei verificări au apărut date suplimentare care influențează rezultatele inspecțiilor anterioare, organele de inspecție fiscală au reverificat perioada 01.04.2008 – 30.04.2009 având în vedere că de la data ultimei verificări au apărut date suplimentare care influențează rezultatele inspecțiilor anterioare, întocmind **Raportul de inspecție fiscală nr.X./27.X.2013**.

Astfel, referitor la Contractul de leasing financiar nr. .X. încheiat cu societatea de leasing SC .X. SA din .X., 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 ".X.", s-a constatat că, pe perioada reverificată societatea a dedus TVA în baza facturilor emise de SC .X. SA, în sumă de .X. lei pentru avans rate de leasing, comisioane și diferențe de curs valutar pentru care societatea nu probează necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile. Astfel nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesorii aferente, respectiv majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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. În ceea ce privește reverificarea perioadei 01.04.2008 – 31.12.2008, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.X./27.X.2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit;

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

emisă ca urmare a reverificării societății pe perioada 01.04.2008 – 31.12.2008 pentru TVA și pe perioada 01.04.2008 – 30.04.2009 pentru impozitul pe profit, în baza Deciziei de reverificare nr. .X./27.X.2013.

Decizia de reverificare nr. .X./27.X.2013 a fost emisă în baza Referatului nr. .X./27.X.2013, anexă la aceasta, prin care s-au prezentat motivele care au stat la baza reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit și taxă.

Conform dispozițiilor art.105 alin.(3) din OG 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.”

și ale art.105¹ alin.(1) și alin.(4) din același act normativ:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspekției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

[...]

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

Din prevederile legale invocate coroborat cu cele ale art.207 alin.(1) din același act normativ se reține că SC .X. SA avea posibilitatea ca în termen de 30 de zile de la comunicare să conteste Decizia de reverificare nr. .X./27.X.2013 emisă de organele de inspekție fiscală din cadrul Direcției generale .X..

Neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât SC .X. SA a pierdut dreptul procedural ca urmare a neexercitării sale în interiorul termenului statornicit de lege.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Întrucât societatea nu a înțeles să conteste Decizia de reverificare nr..X./27.X.2013 reiese că aceasta a fost însușită de contribuabil astfel că argumentele privind nelegalitatea reverificării formulate prin cerere de contestatar, îndreptată împotriva actului administrativ fiscal emis ca urmare a reverificării nu pot fi analizate și reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. IMPOZIT PE PROFIT

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit

1. Referitor la cheltuielile cu serviciile facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care nu se justifică necesitatea prestării unor astfel de servicii și nici efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: iulie 2009 – iunie 2010.

În fapt, SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, al cărui obiect a fost Consultanță investiții Hotel .X.. Pe perioada iulie 2009 – decembrie 2009 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de .X. lei, iar în perioada ianuarie-iunie 2010 a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC .X. SRL.

Din verificări a rezultat că Hotel .X. nu este în patrimoniul SC .X. SA, ci în patrimoniul SC .X. SA astfel că, aceste servicii prestate de SC .X. SRL nu au legatură cu obiectul de activitate al SC .X. SA, societatea având obligația refacturării acestora societății din cadrul grupului în beneficiul căreia serviciile au fost prestate.

În luna mai 2012 SC .X. SA a întocmit factura seria .X. nr..X./21.X.2012 către SC .X.SRL prin care a refacturat servicii de consultanță în sumă de .X. lei (.X. pe anul 2009 + .X. lei pe anul 2010).

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de

evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Coroborate cu prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se

efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.",

se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, al cărui obiect a fost Consultanță investiții Hotel .X..

În baza facturilor emise de SC .X. SRL societatea a înregistrat, pe perioada iulie 2009 – decembrie 2009 cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de .X. lei, iar în perioada ianuarie-iunie 2010 cheltuieli în sumă de .X. lei.

Prin Contractul de consultanță nr. .X./15.X.2009, încheiat între SC .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de consultant, ce are ca obiect acordarea de servicii de consultanță constând în coordonarea elaborării studiilor de fezabilitate pentru proiect, coordonarea negocierii termenilor din scrisoarea de înțelegere propusă de X., negocierea contractelor de proiectare și construcție a imobilului, elaborarea bugetului proiectului și urmărirea realizării acestuia și alte activități conexe, are perioada de valabilitate 12 luni.

La Cap.I din contract se prevede că scopul contractului este asigurarea suportului managerial necesar în vederea realizării și implementării proiectului "X." în .X..

De asemenea, prin Contractul de prestări servicii nr. .X./23.X.2010 încheiat de SC .X. SA în calitate de prestator cu SC .X. SA în calitate de client, reiese că acesta are ca obiect *"asigurarea serviciilor de prestări servicii pentru afaceri de management, în general asupra problemelor referitoare la proiectarea și obținerea tuturor avizelor necesare dezvoltării unui proiect hotelier de 5 stele cu un număr de .X. de camere, pentru imobilul situat în .X. [...] având destinația teren-incintă (construit și neconstruit) amplasament Hotel .X."*, cu valabilitate de un an începând cu data de 23.X.2010.

La cap.V "*Statutul juridic. Obligațiile prestatorului și clientului*" din contract se prevăd serviciile ce trebuie executate de prestator, constând în întocmirea și managementul proiectelor de specialitate, să depună diligențele necesare în vederea obținerii Autorizației de construcție/Planul urbanistic

zonal (PUZ), Planul urbanistic de detaliu (PUD) și a tuturor avizelor și autorizațiilor necesare construcției proiectului hotelier, precum și serviciile de proiectare necesare în conformitate cu standardele și legislația în vigoare.

Din documentele prezentate mai sus rezultă că în perioada iulie 2009 – iunie 2010 societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță în baza Contractului de consultanță încheiat cu SC .X. SRL, servicii ce au avut ca scop asigurarea suportului managerial necesar în vederea realizării și implementării proiectului "X." în .X..

Ulterior, în luna mai 2012, în baza Contractul de prestări servicii nr. .X./23.X.2010 încheiat între SC .X. SA în calitate de prestator cu SC .X. SA în calitate de client, SC .X. SA a întocmit factura seria .X. nr. .X./21.X.2012 către SC .X. SRL prin care a refacturat serviciile de consultanță în sumă de .X. lei (.X. pe anul 2009 + .X. lei pe anul 2010).

Se reține că obiectivul pentru care au fost prestate serviciile de consultanță, respectiv proiectul X. ce constă în dezvoltarea complexului hotelier .X. din .X. în parteneriat cu X., nu se află în proprietatea SC .X. SA, ci se află în proprietatea SC .X. SA.

Ca urmare, serviciile contractate de SC .X. SA în vederea realizării proiectul X. nu se justifică, societatea neprezentând alte documente din care să rezulte că participă în asociere cu SC .X. SRL la realizarea acestui proiect.

Susținerea contestatarei conform căreia are calitatea de acționar majoritar la SC .X. SRL și este direct interesată în dezvoltarea și creșterea activității și a profitabilității acesteia se referă la relația de afiliere dintre cele două societăți prevăzută la art.7 pct.21 lit.c) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu sunt de natură să justifice necesitatea contractării acestor servicii, dividendele nefiind venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Or, în cazul în speță SC .X. SA a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță prestate de SC .X. SRL pentru demararea proiectului X., respectiv dezvoltarea complexului hotelier .X. din .X., complex care nu se află în patrimoniul SC .X. SA.

Ca urmare, nu se justifică necesitatea achiziției de către contestatară a unor astfel de servicii așa cum se prevede la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege nu sunt deductibile la calculul profitului aceste cheltuieli cu serviciile contractate.

De asemenea, se reține că nu se justifică nici efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile din activitatea desfășurată

de SC .X. SA, scopul contractului fiind proiectul X. referitor la complexul hotelier .X. din .X., complex ce nu se află în proprietatea contestatarii și deci nu poate genera venituri impozabile pentru SC .X. SA.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că „*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*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile de consultanță facturate de SC .X. SRL.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, precum și pentru faptul că prin contestație nu s-a invocat modul de calcul al accesoriilor, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru pentru accesoriile aferente impozitului pe profit analizat la acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește accesoriile stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de SC .X. SA pe trim.I și II 2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli pe perioada trim.I și II 2010 în condițiile în care societatea a refacturat cu întârziere aceste cheltuieli unei alte societăți din cadrul grupului, pe perioada verificată acestea influențând cuantumul profitului impozabil.

Perioada verificată: ianuarie – iunie 2010.

În fapt, în anul 2010 SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a încheiat un contract de prestări servicii cu SC .X.SA reprezentând servicii de furnizare forță de muncă, pentru care avea obligația de a refactura parte din serviciile prestate pentru societățile din grup, respectiv SC .X. SRL .

În perioada ianuarie 2010 - iunie 2010 societatea a înregistrat integral în contul de cheltuieli întreaga valoare a serviciilor, iar în lunile iulie și august 2010 a refacturat cheltuielile aferente lunilor în curs, precum și contravaloarea serviciilor aferente perioadei ianuarie - iunie 2010.

S-a constatat că, pentru perioada ianuarie - iunie 2010, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile prestate de SC .X. SA pentru societățile din grup, dar suportate de SC .X. SA și nefacturate în termen, rezultând astfel o diferență suplimentară de profit impozabil aferentă trimestrelor I și II 2010 în sumă totală de .X. lei (.X. lei pe trim I 2010 + .X. lei pe trim.II 2010).

Pentru trim.I 2010 s-a stabilit că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, iar la trim.X.II 2010 cu profitul impozabil suplimentar cumulat este în sumă de .X. lei s-a diminuat pierderea fiscală calculată de societate cu această sumă.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Contractul de prestări servicii nr. .X./04.X.2009 încheiat între SC .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SA în calitate de furnizor de forță de muncă, are ca obiect furnizarea de forță de muncă pentru diverse categorii de personal conform cererilor beneficiarului, cu perioadă de valabilitate un an de la data de 04.X.2009.

La cap.4 *“Obligațiile furnizorului”* din contract se prevede că acestea constau în prezentarea personalului solicitat conform specialităților, calificării și numărului cerut de beneficiar, încheie asigurarea colectivă și asigură servicii de medicina muncii pentru personalul angajat, plătește salariile și toate obligațiile de natură salarială stabilite prin contractele de muncă individuale, plătește obligațiile către bugetul de stat, iar personalul furnizorului se subordonează beneficiarului din punct de vedere tehnic, administrativ și al protecției muncii.

De asemenea, la cap.5 *“Obligațiile beneficiarului”* din contract se prevede că asigură programarea, conducerea și supravegherea lucrărilor prin personalul său de conducere, asigură utilajele de lucru, documentația tehnică, tehnologia de fabricație și materialele necesare execuției, trimite furnizorului fișele de pontaj, asigură cazarea și decontarea cheltuielilor de transport, este responsabil integral pentru îndeplinirea lucrărilor proprii, etc..

La cap.6 *“Valoarea contractului”* din contract se prevede că ***“6.1. Valoarea contractului rezultă din plata salariilor și asimilate, a taxelor către stat, la care se aplică un comision, conform actelor adiționale la prezentul contract, semnate de Beneficiar și Furnizor”***, iar la pct.6.4 se prevede că *“prețurile rămân fixe pe o perioadă de 6 (șase) luni. În cazul în care contractul se va prelungi peste un an de zile, renegocierea prețurilor vor avea loc din 6 (șase) în 6 (șase) luni”*.

Față de cele de mai sus se reține că SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a înregistrat cheltuieli cu serviciile de punere la dispoziție de forță de muncă, facturate de SC .X. SA, pe perioada ianuarie 2010 – iunie 2010. Ulterior, în lunile iulie și august 2010 societatea a refacturat aceste cheltuieli către o altă societate din cadrul grupului, respectiv SC .X. SRL, aceasta fiind în fapt beneficiara serviciilor prevăzute în Contractul încheiat cu SC .X. SA .

Având în vedere că societatea nu a refacturat imediat aceste cheltuieli, refacturarea efectuându-se după o perioadă de șase luni, prin înregistrarea acestor sume pe cheltuieli deductibile fiscal a fost influențat profitul impozabil al SC .X. SA pe această perioadă în sensul majorării cheltuielilor ce intră în calculul profitului impozabil cu acestea cheltuieli ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile proprii și implicit a diminuării profitului impozabil ce constituie bază de calcul pentru impozitul pe profit.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente impozitului pe profit pe perioada trim.I și II 2010, în care au fost evidențiate aceste cheltuieli.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia în calitate de acționar al SC .X. SRL era direct interesată în dezvoltarea și creșterea activității și a profitabilității acesteia și, deci este evidentă intenția de a desfășura activități generatoare de venituri, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organul de soluționare a contestației nu pune în discuție intenția contestatarii de a realiza venituri, ci faptul că aceste cheltuieli ce trebuiau refacturate imediat, respectiv în aceeași lună, au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil influențând cuantumul impozitului pe profit datorat.

De altfel, contestatara recunoaște că serviciile prestate de SC .X. SA (la care contestatara deținea calitatea de acționar majoritar) pentru SC .X.

SRL au fost facturate catre SC .X. SA, iar ulterior acestea au fost refacturate de SC .X. SA către SC .X. SRL.

Totodată, nu se reține nici argumentul contestatarii conform căruia, în calitatea de dublu acționar, atât la SC .X. SA, cât și la SC .X. SA, prestările de servicii ale uneia dintre societăți pentru cealaltă au generat venituri atât pentru societatea prestatoare, cât și pentru contestatară sub forma dividendelor astfel că, aceste cheltuieli sunt generatoare de venituri și deci sunt deductibile, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că dividendul reprezintă *“o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:*

a) dividendele primite de la o persoană juridică română;”

Se reține argumentul contestatarii referitor la faptul că organele de inspecție fiscală sunt în eroare cu privire la identitatea prestatorului de servicii, respectiv prestatorul este SC .X. SA (RO .X.) și nu SC .X.SA (RO .X.) cum este înscris în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată. Acest fapt rezultă din Contractul de prestări servicii nr. .X./04.X.2009, anexat în copie la dosarul cauzei.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile aferente impozitului pe profit stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de SC .X. SA, pe perioada ianuarie – iunie 2010.

3. Referitor la cheltuielile cu primele de asigurări, comisioanele și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing în sumă totală de .X. lei rezultate din Contractul de leasing financiar încheiat cu SC .X. SA, Direcția generală de soluționare a contestației din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu primele de asigurări, comisioanele de gestiune și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing în condițiile în care

societatea nu face dovada că, pe perioada leasingului financiar, a realizat venituri impozabile ca urmare a exercitării dreptului de folosință asupra aeronavei transmis prin contractul de leasing financiar încheiat cu SC .X.SA.

Perioada verificată: 01.04.2008 – 31.12.2008;
: 01.01.2009 – 30.09.2011.

În fapt, SC .X. SA, în calitate de utilizator, a încheiat în data de 07.X.2008 Contractul de leasing financiar nr..X. cu societatea de leasing SC .X.SA din .X., în calitate de locator, ce are ca obiect transmiterea dreptului de folosință în regim de leasing financiar asupra unei aeronave model .X. cu seria producătorului .X., modificat în ".X.". 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.

Aeronava a făcut obiectul unui contract de vânzare - cumpărare încheiat în data de 07.X.2008 între .X.. din .X., .X. în calitate de vânzător și SC.X. SA în calitate de cumpărător, cumpărătorul achitând integral prețul aeronavei.

Potrivit Convenției din data de 23.X.2008 încheiată între SC .X. SA și SC .X. SA, anexa la Contractul de leasing financiar nr. .X./07.X.2008, termenul de livrare al aeronavei a fost data de 15.X.2008, iar locul livrării sediul SC .X. SRL.X..

Cu privire la derularea contractului de leasing financiar organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă administratorului societății, precum și informații de la Autoritatea .X. și de la Administrația .X..

Din informațiile primite a rezultat că la data de 24.X.2008, SC .X. SA a depus la .X. o cerere de rezervare a însemnelor de înmatriculare (.X.nr. .X./24.X.2008) pentru aeronava tip .X., rezervarea mărcii de ordine solicitate a fost valabilă pentru o perioadă de 6 luni de la data confirmării de către .X., până la data inspecției fiscale SC .X. SA nedepunând la .X. nicio cerere de înmatriculare pentru aeronava mai sus menționată, aceasta nefiind înscrisă în Registrul .X..

Administrația .X. RA, prin adresa nr. .X./04.X.2012, a comunicat că până la data emiterii respectivei adrese, toate zborurile cu aeronava mai sus menționată au fost operate de către SC .X. SRL, cu excepția zborului de la poziția .X. care a fost declarat ca zbor privat, precum și faptul că ultimul zbor în spațiul aerian al României s-a efectuat în data de 22.X.2008 cu destinația .X..

Prin nota explicativă reprezentanții societății precizează că a efectuat zboruri pe teritoriul României în perioada iunie – august 2008, în baza Convenției din data de 13.X.2008, în folosul SC .X. SA, acestea fiind *“zboruri private nu comerciale așa cum este precizat și în convenția mai sus menționată”*.

Astfel, s-a constatat că pe perioada supusă inspecției fiscale și nici chiar până la data încheierii raportului de inspectie fiscala, aeronava nu a fost pusă la dispoziția SC .X. SA de către SC .X. SA, respectiv nu a fost respectat obiectul Contractului de leasing financiar nr..X./07.X.2008.

S-a constatat că SC .X. SA a emis facturi care au înscrisă "rata leasing", diferențe de curs valutar, dobânzi, comisioane de gestiune și prime de asigurare, precum și facturi de penalități pentru plata cu întârziere, societatea achitan integral contravaloarea acestor facturi.

Contravaloarea ratelor de leasing a fost înregistrată de societate în contul 232 "*Avansuri pentru imobilizări corporale*", iar diferențele de curs și dobânzile au fost înregistrate în conturile 665 "*Cheltuieli cu diferențele de curs valutar*", respectiv 666 "*Cheltuieli cu dobânzile*" sau în contul 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*".

La data de 31.12.2009 sumele înregistrate în conturile de cheltuieli au fost stornate și înregistrate în contul 232 "*Avansuri pentru imobilizări corporale*".

Având în vedere că până la data încheierii inspecțiilor fiscale, SC .X. SA nu a pus la dispoziția SC .X. SA aeronava care a făcut obiectul contractului de leasing, deși contestatara a făcut nenumărate demersuri în acest sens și a respectat toate clauzele contractuale, inclusiv cele cu privire la plăți, s-a reținut că societatea nu a putut demonstra că achiziția a fost efectuată pentru obținerea de venituri impozabile, astfel că nu au acceptat ca fiind deductibile cheltuielile cu serviciile (asigurari), comisioanele și diferențele de curs valutar aferente aeronavei în sumă totală de .X. lei, astfel:

- .X. lei pe perioada 01.04.2008 – 31.12.2008;
- .X. lei pe anul 2009;
- .X. lei pe anul 2010;
- .X. lei pe perioada 01.01.2011– 30.09.2011.

Consecința fiscală a celor constatate a fost stabilirea unui impozit pe profit suplimentar.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor,

prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile din punct de vedere numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit situației de fapt prezentată și documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SA a achiziționat o aeronavă .X. în baza Contractului de leasing nr..X./07.X.2008 încheiat cu SC .X. SA respectându-și obligațiile contractuale în ceea ce privește achitarea ratelor.

De asemenea, SC .X. SA a achitat integral prețul aeronavei către .X. din .X. achiziționată în baza contractului de vânzare - cumpărare din data de 07.X.2008, însă .X. din .X. nu a pus la dispoziția SC .X. SA aeronava și, pe cale de consecință, utilizatorul nu a intrat în posesia aeronavei în vederea exploatării acesteia în scopuri generatoare de venituri impozabile.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei, respectiv adrese ale Autorității .X. și Administrației .X. RA, facturi pentru servicii aeroportuare, poliță de asigurare etc. reiese că s-a efectuat o cerere de rezervare a însemnelor de înmatriculare pentru aeronava tip .X. , rezervarea mărcii de ordine solicitate fiind valabilă pentru o perioadă de 6 luni de la data confirmării de către solicitant, precum și faptul că au fost efectuate zboruri cu aeronava, însă potrivit notei explicative dată de reprezentanții societății zborurile efectuate cu aeronava pe teritoriul României, în perioada iunie – august 2008, au avut loc în baza Convenției din data de 13.X.2008, acestea fiind *“zboruri private nu comerciale așa cum este precizat și în convenția mai sus menționată”*.

Totodată, se reține și faptul că scopul Convenției de utilizare a aeronavei pentru modelul .X. cu numărul de serie al producătorului .X., anexată în copie la dosarul cauzei, este de a oferi un *“cadru pentru operarea Aeronavei pentru Operator și în beneficiul Utilizatorului înainte de înmatricularea Aeronavei în Registrul unic de înmatriculare a aeronavelor civile din România și la Centrul de operare al Aeronavei al Operatorului”*.

În ceea ce privește polița de asigurare încheiată de societate cu .X. SA, anexată în copie la dosarul cauzei reiese că aceasta privește doar perioada 09.07.2008 – 08.07.2009.

De asemenea, din facturile, fișele de urmărire, centralizator tarifare servicii aeroportuare emise de aeroporturi sau de .X. RA către SC .X. SRL pentru servicii aeroportuare sau de navigație aeriană nu reiese că prin zborurile efectuate cu aeronava în cauză s-au realizat venituri impozabile.

În concluzie, potrivit celor mai sus prezentate reiese că deși aeronava s-a aflat pe o perioadă scurtă pe teritoriul României și au fost

efectuate zboruri cu aceasta, zborurile fiind private, nu comerciale, societatea nu a realizat venituri impozabile.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale fiscale incidente în materia impozitului pe profit, cheltuielile cu primele de asigurări, comisioanele de gestiune și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing, care au fost generate de contractul de leasing financiar, fiind indisolubil legate de derularea acestuia, pot avea caracter deductibil la calculul profitului impozabil numai în situația în care au fost realizate venituri impozabile din utilizarea aeronavei a cărei drept folosință a fost transferat utilizatorului pe perioada contractului.

Se reține că, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil legiuitorul a prevăzut expres condiția referitoare la realizarea de venituri impozabile ca urmare a efectuării acestor cheltuieli, norma fiscală în materie fiind de strictă aplicare și de strictă interpretare.

De asemenea, la art.16 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că „ **(1) Anul fiscal este anul calendaristic**”, iar art.19 alin.(1) din același act normativ se prevede că: “**(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.**”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, or societatea nu a realizat venituri pe perioada verificată, din exploatarea respectivei aeronave.

Acest lucru reiese și din sesizarea penală înaintată de S.C. .X. S.A. la Direcția Națională Anticorupție, prin care se menționează că „*Cu toate acestea, S.C. .X. S.A. nu a intrat niciodată în posesia efectivă a aeronavei și nu a putut să-și valorifice drepturile de folosință asupra acesteia*”.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut întrucât este invocat eronat alineatul 2, articolul corect fiind art.21 alin.(3) lit.h) din Codul fiscal „**3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;” or, așa cum s-a demonstrat mai sus aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nu se probează că sunt aferente veniturilor impozabile.

Referitor la invocarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea se referă la cheltuieli cu primele de asigurare nedeductibile fiscal.

Argumentul conform căruia pentru cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar sunt incidente prevederile art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind deductibile integral sau parțial în funcție de gradul de îndatorare nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că aceste cheltuieli trebuie analizate în sensul dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile așa cum se prevede la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Art.21 alin.(3) lit.h) din același act normativ, prevede caracterul deductibilității limitate al cheltuielilor la calculul profitului impozabil în situația în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cuantumul deductibil/nedeductibil al acestor cheltuieli se stabilește în baza art.23 la care face trimitere art.21 alin.(3) lit.h) din Codul fiscal.

Astfel, în baza art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu primele de asigurări, comisioanele, diferențele de curs valutar și penalităților aferente ratelor de leasing rezultate din Contractul de leasing financiar încheiat cu SC .X. SA.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, precum și faptul că prin contestație nu s-a invocat erori privind modul de calcul al accesoriilor aferente, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru pentru accesoriile aferente impozitului pe profit.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Referitor la suma de .X. lei (.X. + .X.) lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă contractului de leasing financiar încheiat cu SC .X. SA, cauza supusa soluționării este legalitatea neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de SC .X. SA în calitate de locator, în baza Contractului de leasing, aferentă comisioanelor de gestiune, primelor de asigurare la ratele de leasing, achitate de SC .X. SA, în condițiile în care

organele de inspecție fiscală nu au analizat intenția societății de a realiza operațiunile taxabile în conformitate cu legislația specifică.

Perioada verificată: 01.X.2008 – 30.X.2009
01.X.2010 – 30.X.2011.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing, comisioanelor de gestiune și prime de asigurare din facturile emise de SC .X. SA din .X., în baza Contractului de leasing financiar nr..X./07.X.2008, analizat la capitolul Impozit pe profit.

Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi este în sumă totală de .X. lei din care .X. lei aferentă perioadei 01.X.2008 – 30.X.2009 și .X. lei aferentă perioadei 01.X.2010 – 30.X.2011, fiind evidențiată ca TVA deductibilă în deconturile lunare de TVA emise în perioadele menționate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală SC .X. SA nu a pus la dispoziția SC .X. SA aeronava care a făcut obiectul contractului de leasing, deși Contractul de leasing era încheiat, SC .X. SA și-a respectat toate clauzele contractuale, inclusiv cele cu privire la plăți, astfel că nu se poate demonstra că achiziția a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

SC .X. SA susține că a **intentionat, intenționează și chiar desfășoara activități în domeniul transporturilor aeriene prin închirierea aeronavelor pe care le mai deține**, respectiv alte 7 aeronave achiziționate la data încheierii contractului de leasing ce reprezintă elemente suficiente care atestă intenția societății de a desfășura activități generatoare de venituri.

Contestatară susține că intenția de a obține venituri din utilizarea aeronavei care face obiectul contractului de leasing financiar nr. .X./2008 nu a încetat, cu atât mai mult cu cât societatea a achiziționat firma SC .X. SRL (operator aerian autorizat), precum și alte șapte aeronave .X. pentru care are în derulare Contractul de închiriere avioane X/23.X.2008.

Ca urmare, SC .X. SA consideră că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru a se constata intenția societății de a exploate și de a obține venituri din exploatarea bunului pentru care s-au înregistrat cheltuieli reprezentând comisioane, asigurări, diferențe de curs valutar aferente facturilor emise de SC .X. SA.

În același sens, societatea susține că a fost îndeplinită condiția care a stat la baza încheierii contractului de leasing, respectiv perfectarea contractului de vânzare-cumpărare între .X.si SC .X. SA Bucuresti privind livrarea aeronavei .X. și consideră că sunt aplicabile prevederile art.1295 din Codul Civil.

Contestatară arată că în perioada mai-august 2008 aeronava .X. s-a aflat pe teritoriul României aspect confirmat și de către S.N. Aeroportul .X., S.C. .X. SRL, de S.C. .X., Administrația .X. (.X.), S.N. Aeroportul .X., prin documente pe care le prezintă în copie. După această perioadă, aeronava s-a întors în .X. pentru certificarea finală necesară pentru a primi aprobarea înscrierii în Registrul din România, la Autoritatea .X. (.X.).

Deși SC .X. a achitat integral prețul aeronavei către furnizorul .X., compania americană nu a predat bunul societății de leasing și implicit utilizatorului, motiv pentru care a formulat plângere penală împotriva SC .X. prin care a solicitat respectarea obligațiilor contractuale și recuperarea prejudiciului existent.

În drept, conform prevederilor 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 potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ :

“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 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar pentru exercitarea

dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de lege.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că la data de 07.X.2008, societatea, în calitate de utilizator, a încheiat Contractul de leasing financiar nr..X. cu SC .X. SA din Bucuresti, în calitate de locator, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință în regim de leasing financiar asupra unei aeronave model .X. seria producătorului .X., modificat în ".X.".

Aeronava ce a făcut obiectul contractului de leasing financiar a fost achiziționată de SC .X. SA, în baza Contractului de vânzare - cumpărare din data de 07.X.2008 de la .X. din .X., în calitate de vânzător, fiind achitată integral societății vânzătoare.

Potrivit Convenției din data de 23.X.2008 încheiată între SC .X. SA și SC .X. SA ca anexă la Contractul de leasing financiar nr..X./07.X.2008, termenul de livrare al aeronavei a fost 15.X.2008, locul de livrare sediul SC .X. SRL București 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.

Cu privire la derularea contractului de leasing se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativa administratorului societății prin care se precizează că prin adresa nr..X./02.X.2012 societatea a notificat societății de leasing intenția de a cumpăra aeronava, iar prin adresa nr..X./27.X.2012 la finalizarea contractului de leasing a solicitat transferul dreptului de proprietate asupra aeronavei.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la Autoritatea .X., referitor la înmatricularea în România a aeronavei .X. serie producător .X., modificată în .X., de către SC .X. proprietara de drept a aeronavei, instituție care, prin adresa nr..X./12.X.2012, a comunicat faptul că la data de 24.X.2008, SC .X. SA a depus la .X. o cerere de rezervare a însemnelor de înmatriculare (.X. nr. .X./24.X.2008) pentru aeronava tip .X. , s/n nr..X., iar rezervarea mărcii de ordine solicitate a fost valabilă pentru o perioadă de 6 luni de la data confirmării de către .X. (28.X.2008), precum și faptul că până la data de 12.X.2012 SC .X. SA nu a depus la .X. nicio cerere de înmatriculare pentru aeronava mai sus menționată, aceasta nefiind înscrisă în Registrul .X..

Totodata, au fost solicitate informații cu privire la zborurile efectuate de aeronava .X. serie producător .X., modificată în .X., în spațiul aerian român, Administrației .X. RA, care a adus precizări referitoare la perceperea tarifelor de navigație aeriană terminală și la modalitatea de facturarea a acestora (sunt facturate și încasate de către .X. în numele .X., ca

urmare a aderării României la Convenția .X. .X. prin Legea nr.44/27.05.1996), precum și sursa informațiilor.

De asemenea, a precizat 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.X.2008 cu destinația .X.

Totodată, din nota explicativă dată de reprezentanții societății reiese că au fost efectuate zboruri private și nu comerciale, conform Convenției Convenției de utilizare a aeronavei pentru modelul .X. cu numărul de serie al producătorului .X., scopul acesteia fiind de a oferi un *“cadru pentru operarea Aeronavei pentru Operator și în beneficiul Utilizatorului înainte de înmatricularea Aeronavei în Registrul unic de înmatriculare a aeronavelor civile din România și la Centrul de operare al Aeronavei al Operatorului”*.

Pe perioada derulării contractului de leasing SC .X. SA a emis facturi pentru ratele de leasing, diferențe de curs valutar, comisioane de gestiune și prime de asigurare.

SC .X. SA a înregistrat ratele de leasing în contul 232 *“Avansuri pentru imobilizări corporale”*, iar diferențele de curs și dobânzile au fost înregistrate în conturile 665 *“Cheltuieli cu diferențele de curs valutar”*, respectiv 666 *“Cheltuieli cu dobânzile”* sau în contul 471 *“Cheltuieli înregistrate în avans”* și a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că la data finalizării raportului de inspecție fiscală, contractul de leasing financiar s-a 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. SA, de asemenea, a achitat integral contravaloarea aeronavei achiziționată de la .X.. din , în calitate de vânzător.

Prin urmare, **deși SC .X. SA a efectuat toate demersurile în vederea cumpărării aeronavei la finalul contractului de leasing, respectiv și-a exprimat intenția de a cumpăra aeronava și a notificat locatorul cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra aeronavei, din actele existente la dosar și din instrumentarea cauzei de către organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă neutilizarea aeronavei în scopul operațiunilor taxabile a fost din motive care țin de voința contestatarei.**

Astfel, se reține că potrivit prevederilor legale incidente, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în urma analizei condițiilor prevăzute de legea fiscală, respectiv dacă societatea deține o factură, iar serviciile achiziționate sunt destinate operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art.126 alin.(1) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2);”

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140”.

De asemenea, se reține că de la data aderării României la Uniunea Europeană, legislația națională a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

Relevantă în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căreia art.17 al Directivei a 6-a, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În cazul în care se valorifică anumite bunuri dobândite în cursul perioadei de realizare a investiției, se poate realiza o ajustare a TVA în

condițiile prevăzute la art.20, paragraful 3 al Directivei a-6-a, echivalentul art.149 din Codul fiscal.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, relevantă este decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit căreia art.17 a Directivei a-6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.

Potrivit cazurilor invocate mai sus reiese că dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile, chiar dacă acestea nu au fost realizate.

Astfel, rezultă că o persoană impozabilă care are intenția confirmată prin dovezi obiective de a desfășura activitate economică își poate exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru investițiile efectuate fără să aștepte realizarea efectivă a operațiunii cu drept de deducere.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministrul Finanțelor Publice - Direcția .X. - exprimat prin adresa nr. .X./03.X.2010 ca urmare a solicitării formulată de SC .X. SA, precizându-se următoarele:

"[...] considerăm că SC .X. SA poate beneficia de dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor ce decurg din derularea contractului de leasing (avansul, ratele de leasing, comisioanele de gestiune și primele de asigurare), având în vedere că societatea a intenționat să desfășoare activități economice dar s-a aflat în imposibilitatea de a le realiza datorită faptului că transmiterea de către SC .X. SA a dreptului de folosință asupra aeronavei .X. nu s-a finalizat.

În contextul celor de mai sus considerăm că trebuie avut în vedere faptul că SC .X. SA solicită rezilierea contractului de leasing urmare a faptului că locatorul SC .X.SA nu și-a îndeplinit obligația de a-i pune la dispoziție dreptul de folosință cu privire la nava .X., precum și faptului că sumele achitate de SC .X. SA au fost utilizate de societatea de leasing sub forma finanțării gratuite fără să-i transmită dreptul de folosință conform celor arătate prin contractul de leasing."

Astfel, în cauză sunt incidente prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.04.2008 , potrivit cărora:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), **și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)**”,

așa cum a fost modificat prin OUG nr.109 din 7 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 689 din 13 octombrie 2009:

“1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și **realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă**”,

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că pe perioada verificată, respectiv **01.04.2008-30.04.2009 și 01.01.2010-30.09.2011, Contractul de leasing financiar nr..X./07.X.2008 se afla în derulare**, ultima rată de leasing fiind aferentă lunii aprilie 2012.

Organul de soluționare a contestației mai reține că, în raport de perioada supusă inspecției fiscale și de actele existente la dosar nu poate preciza că **în acest interval de timp** există elemente care să conducă la concluzia că societatea a angajat respectivele cheltuieli fără intenția de a realiza operațiuni taxabile.

În acest sens se rețin demersurile făcute de societate, respectiv:

SC .X. SA a formulat acțiune împotriva SC .X. SA, înregistrată în dosar nr. .X./ .X./2009, în data de 06.X.2009 la Tribunalul .X. prin care a solicitat rezilierea contractului care însă a fost anulată ca insuficient timbrată. Recursul formulat de SC .X. SA la Curtea de Apel .X. a fost respins ca nefondat.

De asemenea, la data de 15.X.2009 SC .X. SA a convocat SC .X. SA la Conciliere directă ce avea ca obiect soluționarea amiabilă a litigiului

dintre cele două societăți referitor la Contractul de leasing financiar nr..X./07.X.2008 solicitând îndeplinirea imediată sau desființarea contractului de leasing cu consecința punerii în situația anterioară și restituirea tuturor sumelor plătite, care însă nu s-a soldat favorabil societății.

Totodată, SC .X. SA, împreună cu SC .X. SA, a formulat plângere penală la Direcția Națională Anticorupție în vederea recuperării prejudiciului în sumă de .X. USD rezultat din Contractul de leasing financiar nr. .X./07.X.2008 încheiat cu SC .X. SA.

Astfel, nu se poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia la momentul întocmirii raportului de inspecție fiscală contractul de leasing era încheiat și, întrucât SC .X. SA nu a pus la dispoziția SC .X. SA aeronava care a făcut obiectul contractului de leasing, nu se poate demonstra că achiziția a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De menționat este și aspectul conform căruia în situația rezilierii contractului de leasing intervine ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legislației fiscale aplicabile în materie.

Întrucât organul de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală care au obligația conform art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să:

“[...] să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se vor desființa parțial: Decizia de impunere nr.X./05.X.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și Decizia de impunere nr.X./27.X.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată*, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru acest capăt de cerere, respectiv să analizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin prisma

îndeplinirii condițiilor de formă și de fond, să se analizeze intenția societății în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie, jurisprudența CEJ, punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precum și argumentele și documentele deținute de contestatară.

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

- **.X. lei majorări de întârziere aferente TVA**

- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA**, se reține că acestea se compun din:

- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.X./05.X.2013 și TVA în sumă de .X. lei ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat Decizia de impunere nr.X./27.X.2013:

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada ianuarie – iunie 2010;

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SA, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada ianuarie – iunie 2010.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-au desființat Decizia de impunere nr.X./27.X.2013 și Decizia de impunere nr.X./05.X.2013, precum și faptul că prin contestație nu s-au invocat erori privind modul de calcul al accesoriilor, ca o consecință, conform principiului de drept accesoriul urmează principalul, se vor desființa parțial deciziile de impunere contestate și pentru accesoriile aferente acestei taxe pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală

Întrucât în perioada pentru care s-au calculat accesorii contestatara înregistra și TVA de rambursat, așa cum reiese din Decizia de impunere nr.X./05.X.2013 unde s-a menționat că „*pentru TVA stabilită*

suplimentar [...] s-a avut în vedere și TVA de rambursat la 30.09.2011 stabilită de societate”, iar conform pct. 11.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

“În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”, precum și pentru faptul că organul de soluționare a contestațiilor nu poate stabili cuantumul accesoriilor datorate de societate în urma refacerii inspecției pentru obligația cu titlu de TVA în sensul celor dispuse anterior se vor desființa parțial deciziile de impunere contestate pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, aferente TVA contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculze cuantumul acestora în funcție de prevederile legale incidente și de cele precizate prin prezenta decizie cu mențiunea că, accesoriile aferente TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL SC .X. SA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada ianuarie – iunie 2010 sunt influențate de TVA de rambursat pe care societatea o înregistrează în perioada supusă inspecției fiscale și de rezultatul reverificării TVA aferentă contractului de leasing.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.X./05.X.2013 și a Deciziei de impunere nr.X./27.X.2013, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Desființarea parțială a Deciziilor de impunere nr.X./05.X.2013 și Deciziilor de impunere nr.X./27.X.2013, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- X. lei TVA;

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru același debit și aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

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

DIRECTOR GENERAL