



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



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

DECIZIA NR. 165 / 18.06.2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.920548/11.04.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./07.04.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/11.04.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SA cu domiciliul fiscal în .X., Str. X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.X, împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./19.03.2014.

SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014, respectiv pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

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

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014, 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 27.03.2014, fiind înregistrată sub nr..X., astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

și având în vedere prevederile art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./19.03.2014, societatea susține următoarele:

PROCEDURĂ

1. Contestatară susține că nu au fost respectate prevederile art.216 alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că organele de inspecție fiscală nu au respectat termenul de 30 de zile pentru efectuarea reverificării ca urmare a desființării deciziilor de impunere anterioare, fiind emisă decizia de impunere contestată cu 4 luni peste termenul prevăzut de lege, fapt ce a creat o vătămare societății întrucât obligațiile fiscale accesorii se datorează până la data plății obligațiilor principale, astfel că se impune anularea actului administrativ fiscal.

2. Societatea contestatară susține că nu au fost respectate prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că prin Decizia nr..X./04.10.2013 s-a dispus desființarea deciziilor de impunere urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal la emiterea căruia trebuiau verificate strict dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă Contractului de leasing nr..X./07.04.2008 prin prisma îndeplinirii condițiilor de formă și de fond, respectiv să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile în raport de dispozițiile normative incidente în materie, jurisprudența Curții Europene de Justiție, punctul de vedere al direcției de specialitate și argumentele contestatarii.

Or, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare, acestea analizând încadrarea operațiunii în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată considerând că operațiunea aferentă contractului de leasing nu a fost efectiv prestată și nu intră în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele deciziei de soluționare a contestațiilor formulate împotriva Deciziilor de impunere nr.F-MC .X./27.03.2013 și nr.F-MC .X./05.03.2013 nefiind respectate prevederile art.2 și art.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care solicită să se constate nelegalitatea Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. În ceea ce privește constatarea conform căreia operațiunea derulată în baza contractului de leasing nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată întrucât deși s-a finalizat contractul de leasing aeronava nu a fost transmisă societății și ca atare serviciul nu a fost prestat contestatara susține că acest aspect a fost susținut și prin actele administrative fiscale anterioare însă, prin Decizia nr.X./10.2013, la pag.42 paragraful 4 nu a fost reținută constatarea organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatara menționează că în situația în care operațiunea nu ar fi intrat în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată organul de soluționare a contestațiilor ar fi respins contestația și nu ar mai fi dispus refacerea inspecției fiscale și verificarea altor aspecte incidente cauzei astfel că, rezultă că operațiunea intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, acest aspect fiind clarificat prin Decizia nr.X/04.10.2013.

Totodată, contestatara precizează că a interpreta contrar cele susținute prin Decizia nr.X/04.10.2013 denotă caracterul abuziv al organului de inspecție fiscală în analiza dreptului de deducere al TVA achitată în cadrul derulării contractului de leasing în discuție, prin emiterea unei astfel de constatări organele de inspecție fiscală încălcând principiul statuat la art.213 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatarei în propria cale de atac, în sensul că inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a Deciziei nr.X/04.10.2013, iar prin actul administrativ încheiat s-a creat societății o situație mai grea.

De asemenea, societatea susține că au fost îndeplinite cele două condiții prevăzute de lege, respectiv art.129 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care asimilează operațiunea de transmitere a bunurilor în cadrul unui contract de leasing cu o prestare de servicii, iar potrivit contractului de leasing financiar nr.XF/2008 serviciile au fost efectiv prestate în sensul că aeronava s-a aflat pe teritoriul României în perioada mai – august 2008 fiind utilizată prin intermediul SC .X.SRL care a operat zborurile aeronavei, respectiv plata taxelor de aeroport, plata carburanților, servicii de curățenie cum rezultă din documentele aflate la dosarul cauzei.

Împrejurarea că SC .X.SA nu a mai livrat societății aeronava care face obiectul contractului de leasing nu poate influența tratamentul fiscal aplicabil, respectiv nu poate conduce la concluzia că operațiunea nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată atât timp cât:

-serviciile au fost efectiv prestate;

-achiziționarea aeronavei s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile și deci al obținerii de venituri impozabile;

-nepredarea aeronavei la finalizarea leasingului s-a datorat unor motive independente de voința societății;

-locul prestării este în România, prestarea fiind realizată de o persoană impozabilă, iar prestarea serviciilor rezultă din activitățile economice așa cum sunt definite de lege astfel că, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia nu a avut loc prestarea serviciului.

În ceea ce privește intenția societății de a desfășura operațiuni taxabile, societatea susține că organele de inspecție fiscală au refuzat să analizeze acest aspect.

Contestatară susține că intenția de a realiza operațiuni taxabile cu aeronava achiziționată în baza contractului de leasing rezultă din împrejurările:

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

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

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

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

-adresa nr..X./04.10.2012 emisă de .X. care certifică efectuarea a 34 de zboruri în perioada 06.06.2008 – 22.08.2008 de către SC .X.SRL cu aeronava achiziționată în cadrul Contractului de leasing;

-dovada achiziționării de către societate a încă 7 aeronave la data încheierii Contractului de leasing financiar nr..X./2008 pentru care este în derulare contractul de închiriere avioane FN/23.07.2008, SC .X.SRL înregistrând aceste aeronave la Autoritatea Aeronautică Română pe baza contractului de închiriere, iar din anul 2012 s-a încheiat un nou contract cu SC .X.SRL;

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

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

De asemenea, contestatară susține că a efectuat demersuri privind litigiul dintre părțile contractului de leasing financiar și, 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./2008 încheiat cu SC .X. SA.

Ca urmare, societatea susține că toate motivele prezentate conduc la concluzia că prin achiziționarea acestei aeronave, societatea a intenționat să deruleze operațiuni taxabile și chiar a desfășurat.

De asemenea, contestatara arată că nu sunt fondate susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la Deciziile Curții Europene de Justiție, respectiv cauza Ghent Coal Terminal NV C-37/1995, precum și cauzele reunite C-110/98 până la C-147/98 nu sunt incidente speței pe motiv că este o stare de fapt diferită.

Referitor la cauza C-37/1995 organele de inspecție fiscală consideră că societatea se află într-o situație diferită, respectiv în cazul în care aeronava nu a fost pusă niciodată la dispoziția utilizatorului ceea ce înseamnă că serviciul nu a fost efectiv prestat, iar lipsa prestării serviciului plasează operațiunea în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată cu consecința nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată.

În susținere, contestatara arată că în urma Contractului de leasing financiar nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA și-a îndeplinit obligațiile contractuale, în sensul achitării tuturor facturilor emise de societatea de leasing însă, SC .X. SA nu a mai livrat aeronava, aspect care nu influențează intenția SC .X. SA de a realiza operațiuni taxabile, cât timp nepredarea aeronavei s-a datorat unor motive independente de voința acesteia, iar organul de inspecție fiscală nu a dovedit contrariul.

Astfel, achiziționarea aeronavei s-a efectuat în scopul obținerii de venituri impozabile, aspect ce rezultă din specificul activităților economice desfășurate, SC .X. SA fiind și acționar majoritar la SC .X.SRL al cărui obiect principal de activitate este "*transporturi aeriene de pasageri*", iar serviciile prevăzute de Contractul de leasing financiar nr..X./2008 au fost efectiv prestate având în vedere că aeronava s-a aflat în perioada mai-august 2008 pe teritoriul României, fiind utilizată prin intermediul societății SC .X. SRL, societate care a operat zborurile aeronavei, respectiv plata taxelor de aeroport, plata carburanților, serviciilor de curățenie, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei.

Or, contrar celor constatate de organele de inspecție fiscală, contestatara susține că în speță este relevantă cauza C-37/1995 Ghent Coal Terminal NV 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 valoare adăugată platită pentru bunuri care i-au fost livrate sau servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiții și pe care a intenționat să le utilizeze în scopul realizării de operațiuni taxabile. Prin urmare, dreptul de deducere ramâne dobândit atunci când, din motive ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu a folosit bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la Decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cazurile reunite C110/98 până la C-147/98 Gabalfrisa, organele de inspecție fiscală au constatat că situația de fapt a societății nu se identifică cu cea reținută în deciziile menționate anterior.

Societatea critică acest punct de vedere al organelor de inspecție fiscală și arată că este incident speței, întrucât tratează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate în scopul realizării unei activități economice, respectiv a achiziționat aeronava care face obiectul contractului de leasing cu scopul de a desfășura o activitate economică, activitate economică care, din cauza unor factori independenți de voința acesteia nu s-a materializat.

Ca urmare, susține că deciziile menționate trebuie interpretate în sensul prevederilor art.17 al Directivei a-6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile, chiar dacă acestea nu au fost realizate, motiv pentru care constatările organelor de inspecție fiscală nu pot fi luate în considerare.

În ceea ce privește punctul de vedere al direcției de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată exprimat prin adresa nr.X/03.05.2010, contestatara nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora nu este incident în cauză deoarece contractul de leasing financiar a expirat, punctul de vedere fiind exprimat în perioada derulării contractului de leasing, timp în care transmiterea dreptului de folosință putea fi realizată până la finalizarea contractului în cauză.

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

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

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

Referitor la dispozițiile actelor normative în materie, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că acestea nu sunt incidente în cauză.

Astfel, arată că prevederile art.145 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, impun drept condiții pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată existența facturii întocmită conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și achizițiile să fie destinate realizării de operațiuni taxabile.

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

Totodată, contestatara precizează că, în ceea ce privește condițiile privind exercitarea dreptului de deducere acestea au fost îndeplinite, societatea deținând documente din care rezultă achiziția, iar aceasta a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile așa cum s-a motivat în contestație.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat eronat că taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă pe motiv că bunul nu a fost predat de către societatea de leasing, întrucât deductibilitatea taxei nu este condiționată de predarea bunului atât timp cât sunt respectate prevederile art.134 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, în sensul înregistrării facturilor ca avans rată de leasing.

În ceea ce privește majorările de întârziere, contestatara susține că din interpretarea prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală puteau stabili majorări de întârziere numai la momentul finalizării contractului de leasing și nu de la momentul la care a devenit scadentă taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing.

Însă, raportat la prevederile legale invocate coroborat cu intenția societății de a utiliza aeronava achiziționată în scopul operațiunilor taxabile rezultă că societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și deci, nu datorează majorări de întârziere.

În susținerea nelegalității deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală contestatara consideră relevante și prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție emisă în cazul C-435/05 Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financien, respectiv paragrafele 22, 23 și 24 din care reiese că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de societate se exercită atât în situația în care există o legătură directă și imediată între bunurile sau serviciile achiziționate și operațiunile taxabile,

cât și în situația în care nu există o legătură directă și imediată între serviciile achiziționate și operațiunile taxabile ale agentului economic, atât timp cât costul serviciilor face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și se regăsesc în prețul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Or, în speță, avansarea costurilor reprezintă elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează societatea și sunt avansate pentru efectuarea de operațiuni taxabile.

Totodată, contestatara solicită a se avea în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție emisă în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 care a analizat *„Drept de deducere - Condiții de exercitare - Articolul 273 Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei – Practica autorităților fiscale naționale - Refuzul dreptului de deducere în cazul unui comportament nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept – Sarcina probei”*.

Astfel, invocă paragrafele 37-38, 41-42, 44-45, 53, 55-57, 60-61 și 65 din Hotărârea Curții Europene de Justiție care precizează liniile directoare în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată, care pot fi rezumate astfel:

- Curtea Europeană de Justiție consideră că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul taxei pe valoarea adăugată și, în principiu, nu poate fi limitat.

- Curtea afirmă că justificarea dreptului de deducere se efectuează în baza facturii fiscale aferente operațiunii;

- Curtea a statuat că refuzarea avantajului dreptului de deducere se poate efectua numai dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv și, comportamentul nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere trebuie probat de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, societatea concluzionează 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.

De asemenea, arată că raportat la speța în cauză organele de inspecție fiscală nu au înțeles să respecte nici normele naționale și nici liniile directoare trasate prin deciziile Curții Europene de Justiție, respectiv:

- nu au ținut cont de faptul că documentul justificativ în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată este factura fiscală;

- nu au dovedit existența unor nereguli sau a unei fraude, faptul că nu s-a realizat transferul de proprietate al bunului în cauză neputând fi asimilat unei fraude sau nereguli, atât timp cât bunul a fost utilizat de societate astfel încât, să nu acorde dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de achiziție în leasing.

De asemenea, contestatara arată că la data de 13.05.2008 a fost încheiată o convenție între părți, scopul acesteia fiind stabilirea cadrului pentru operarea aeronavei pentru operator și în beneficiul utilizatorului, înainte de înmatricularea în Registrul unic de înmatriculare civilă din România. Potrivit acestei convenții de utilizare, vânzătorul va păstra dreptul de proprietate, custodia și controlul operațional asupra aeronavei, iar aceasta operare va fi exclusiv pentru și în beneficiul utilizatorului.

Astfel, părțile au convenit că utilizarea aeronavei de către societate să se realizeze în momentul în care se va face înregistrarea aeronavei în Registrul unic de înmatriculare a aeronavelor civile în România. Cu alte cuvinte, posesia societății asupra aeronavei rezultă din prevederile convenției. De asemenea, potrivit adreselor întocmite de AACR și .X. SA rezultă că aeronava a fost în posesia SC .X. SA.

Mai mult, începând cu data încheierii contractului de leasing societatea a avut de drept posesia aeronavei, dat fiind faptul că acest drept se naște odată cu semnarea contractului. În același sens, dat fiind faptul că plata contractului de leasing a fost realizată în totalitate și contractul a fost dus la îndeplinire, societatea susține că a devenit, de drept și fără altă formalitate, proprietar al aeronavei, fapt pentru care constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora nu se pot recunoaște ca deductibile sumele pe motiv ca nu a avut posesia bunului, sunt netemeinice și nelegale, deținând dreptul de posesie de la data semnării contractului de leasing.

Totodată, societatea susține că trebuie observat că, potrivit OG nr.51/1997 privind operațiunile de leasing, validitatea unui asemenea contract nu este condiționată de predarea bunului. Atât timp cât societatea a achitat contravaloarea ratelor de leasing aferente contractului de leasing și chiar dacă, ar exista ipoteza nepredării aeronavei, rezultă că aceasta este tratată ca un proprietar din punct de vedere fiscal. Încă de la momentul încheierii contractului de leasing societatea și-a asumat toate obligațiile fiscale ce decurg din acest contract, comportându-se ca un proprietar, fără a avea relevanță dacă bunul a fost predat sau nu, aceasta reprezentând o problemă de drept comercial și nu de drept fiscal.

Prin urmare, contestatara susține că a justificat dreptul de deducere cu documentele cerute de lege, iar bunurile și serviciile prestate au fost destinate efectuării operațiunilor taxabile astfel că, nu existau motive pentru a fi diminuată taxa pe valoarea adăugată deductibilă ceea ce impune a fi anulată măsura dispusă de organele de inspecție fiscală cu privire la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./19.03.2014, s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în calitate de utilizator, a încheiat la data de 07.04.2008 Contractul de leasing financiar nr..X. 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 3160, modificat în "Comtram Revolution". Valoarea totală a contractului a fost de .X.USD (plus TVA), iar valoarea reziduală de .X.USD (plus TVA) inclusă în ratele de leasing, durata contractului de leasing fiind de 48 luni.

Potrivit pct.3.6 din contract aeronava respectiva a facut obiectul unui Contract de vânzare-cumparare încheiat la data de 07.04.2008 între societatea .X. din Texas, Statele Unite ale Americii în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, făcându-se trimitere la anexa 2 a contractului de leasing. Anexa nr.2 la contractul de leasing este reprezentată de Contractul de vânzare-cumpărare aeronavă (tradus în limba română și autentificat notarial) încheiat între .X.- SUA - vânzător și SC .X. SA - cumpărător, unde, la pag.25 se prevede *„data finală de livrare aeronava - 05.05.2008 sau o altă dată ulterioară după cum stabilește cumpărătorul”*.

Prin contractul de leasing, la pct .3.6 *„termen de predare spre folosință”* se face trimitere la contractul de vânzare-cumpărare încheiat între societatea de leasing (cumpărător) și firma din Statele Unite (vânzător), menționându-se că *„exercițiul tuturor drepturilor Locatorului, în calitate de cumpărător, cu privire la inspectia dinaintea predării, predarea, acceptarea aeronavei, care rezultă expres sau implicit din Contractul de vânzare cumpărare”, este transmis „Utilizatorului, care va reprezenta pe deplin Locatorul în relația cu vânzătorul aeronavei”*.

De asemenea, în contractul de leasing se stipulează că Locatorul (societatea de leasing) *„nu răspunde dacă aeronava ce face obiectul prezentului contract nu este livrată sau este livrată necorespunzator de către furnizor”*.

La pct.1 din Secțiunea 2 din contract se stipulează că aeronava va rămâne în proprietatea exclusivă a locatorului pe toată durata contractului de leasing, iar asigurarea aeronavei s-a efectuat de catre SC .X.SA, care a refacturat către SC .X. SA contravaloarea ratelor de asigurare, conform secțiunii nr.x din contractul de leasing.

S-a constatat că în contractul de leasing nu se prevede o dată anume de predare a aeronavei către utilizatorul SC .X. SA, respectiv de transmitere a dreptului de folosință, ci se face trimitere la anexa nr.2 care reprezintă Contractul de vânzare-cumpărare a aeronavei din 7 aprilie 2008, încheiat între Comtran International INC și SC .X. SA.

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

De asemenea, la contractul de leasing au fost prezentate mai multe acte adiționale de modificare a unor clauze privind modificări ale scadențelor unor rate,

procente de dobândă, dobânzi penalizatoare, modul de garantare a plăților de leasing etc..

S-a constatat că, deși prețul integral al aeronaveia fost achitat de către SC .X. SA, deși durata contractului a expirat, respectiv perioada de leasing stipulata la pct.2.1 din Contractul nr..X./07.04.2008 (48 de luni) s-a împlinit la data de 07.08.2012, contribuabilul nu a intrat în posesia aeronavei model .X.cu seria producătorului 3160.

Prin Nota explicativă reprezentantul legal al societății confirmă faptul că aeronava nu se află în folosința sau în proprietatea SC .X. SA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că până la data încheierii actului administrativ fiscal, aeronava nu a fost utilizată niciodată începând cu data semnării Contractului de leasing nr..X./07.08.2008 întrucât nu a fost transmis dreptul de folosință către Utilizatorul SC .X. SA , aceasta nefiind pusă la dispoziția sa, nefiind predată nici de către SC .X. SA- finanțator și nici de către .X.- Statele Unite - vânzătorul acesteia.

Cu privire la zborurile efectuate de aeronavă, precum și la înmatricularea aeronavei pe teritoriul României, au fost solicitate informații de la Autoritatea Aeronautică Civilă Română și la Administrația Română a Serviciilor de Trafic Aerian .X. RA, care au comunicat următoarele:

- prin adresa Autorității Aeronautice Civile Române nr..X./12.10.2012, se precizează că: *„[...] până la data prezentei, SC .X. SA nu a depus la AACR nicio cerere de înmatriculare pentru aeronava mai sus menționată, aceasta nefiind înscrisă în Registrul Unic de Înmatriculare a Aeronavelor Civile Române. ”*

- prin adresa .X. RA nr..X./04.10.2012, se precizează că zborurile cu aeronava pe teritoriul României au fost operate de SC .X.SRL în perioada iunie-august 2008, respectiv *„[...] Ultimul zbor, până în prezent, cu aeronava mai sus menționată în spațiul aerian al României s-a efectuat în data de 22.08.2008 cu destinația Copenhaga [...]”*.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.04.2008 - 30.04.2009.

S-a constatat că în perioada supusă verificării SC .X. SA a emis un număr de X facturi, având înscrisă mențiunea *„avans”* *”rata leasing”*, comisioane de gestiune și prime de asigurare, cu o bază impozabilă de .X.lei și TVA aferentă dedusă în sumă de .X.lei, a cărei valoare totală a fost integral achitată de SC .X. SA.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în sumă de .X.lei a fost evidențiată ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă în jurnalele de cumpărări și implicit în deconturile lunare de TVA aferente perioadelor respective.

De asemenea, s-a constatat că la data finalizării raportului de inspecție fiscală contractul de leasing financiar a expirat, ultima rată de leasing fiind achitată în cursul lunii aprilie 2012.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății să prezinte argumentele, documentele și temeiurile legale în baza cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise în baza Contractului de leasing nr..X./07.08.2008.

Prin răspunsul la întrebarea nr.1 și nr.2 din Nota Explicativă reprezentantul legal a precizat că toate documentele se află la dosarul cauzei, că nu detine niciun document suplimentar și a solicitat să se țină cont de precizările organului de soluționare a contestațiilor din Decizia nr..X./04.10.2013. Ulterior, în data de 20.02.2014, pe parcursul derularii inspecției fiscale reprezentantul legal a prezentat completare la Nota explicativă solicitată prin care se menționează că, inițial, în anul 2009, a solicitat rezilierea contractului de leasing nr..X./07.04.2008, litigiul fiind înregistrat sub nr..X./2009 la Tribunalul .X., însă, la data de 21.10.2009, a decis renunțarea la această acțiune în instanță și continuarea contractului de leasing.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat argumente și documente suplimentare față de cele reținute în Decizia nr..X./04.10.2013 emisă de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin prisma analizei intenției societății, în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie, jurisprudența Curții Europene de Justiție și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul ANAF.

A. Referitor la dispozițiile Curții Europene de Justiție, organele de inspecție fiscală au constatat:

1. Cu privire la Decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazul GHENT COAL TERMINAL NV C-37/1995 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 TVA platită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție, dreptul de deducere rămânând dobândit când din motive de circumstanță care nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că față de prevederile acestei decizii SC .X. SA se află într-o situație diferită. Astfel, prin Decizia Curții Europene de Justiție se recunoaște dreptul de deducere pentru bunuri livrate sau servicii prestate în scopul realizării unor operațiuni taxabile chiar și atunci când în circumstanțe ce nu depind de voința sa persoana impozabilă nu a folosit niciodată bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile. În cazul SC .X. SA bunul reprezentând aeronava ce face obiectul contractului de leasing financiar nu a fost pus niciodată la dispoziția utilizatorului, de unde reiese că serviciul nu i-a fost efectiv prestat, iar lipsa prestării serviciului plasează operațiunea în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată cu consecința

neacordării dreptului de deducere a taxei conform prevederilor art.126 ali.(1) lit.a) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În același sens sunt și prevederile pct.45 alin.(6) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, conform cărora analiza intenției de a realiza operațiuni taxabile privește utilizarea ulterioară a unor achiziții efectuate de persoanele impozabile or, societatea nu se află în situația unei achiziții de prestari servicii pentru care să fie analizată deducerea taxei pe valoarea adăugată în funcție de intenția utilizării ulterioare a achiziției.

2. Referitor la Decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit căreia art.17 al Directivei a-6-a, echivalentul art.145 din Codul Fiscal nu permite statelor membre condiționarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute de legislațiile naționale, organele de inspecție fiscală au constatat că situația SC .X. SA nu se identifică cu situația prezentată în decizia Curții Europene de Justiție întrucât societatea nu se află în situația de a efectua investiții înainte de începerea activității economice, ci își desfășoară activitatea economică în legătură cu care a efectuat o investiție lipsită de orice avantaj economic în folosul acesteia, neintrând în posesia bunului mobil care să justifice achitarea ratelor de leasing.

În ceea ce privește incidența prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind aplicarea art.153 alin.(1) organele de inspecție fiscală precizează că aceste prevederi se referă la situațiile în care o persoană impozabilă trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în condițiile în care realizează sau intenționează să realizeze activități economice însă, SC .X. SA nu se află în această situație întrucât este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.01.1994.

B. Referitor la punctul de vedere al Direcției de Legislație în domeniul TVA exprimat prin adresa nr.X/03.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost exprimat la o dată la care era în derulare contractul de leasing financiar, iar obiectul contractului, respectiv transmiterea dreptului de folosință putea fi realizat până la finalizarea acestuia, însă la data inspecției fiscale societatea nu se mai afla în aceeași situație, respectiv contractul de leasing a expirat, ultima rată fiind achitată în luna aprilie 2012 și societatea nu a intrat în posesia aeronavei, deci serviciul nu a fost prestat.

Analiza intenției societății de a realiza operațiuni taxabile privește existența prealabilă a unei achiziții ce urmează a fi utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, dar din circumstanțe independente de voința acesteia nu au putut utiliza aceste achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile.

C. Referitor la dispozițiile normative incidente, organele de inspecție fiscală au constatat că prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.2 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevăd că una dintre condiții pentru a intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată este ca operațiunea să constituie sau să fie asimilată unei livrări de bunuri sau prestări de serviciu or, în situația în care contractul de leasing financiar are ca obiect transmiterea către utilizator a dreptului de folosință a aeronavei, acest transfer nu a avut loc deși termenul de livrare era 15.07.2008, iar contractul de leasing a expirat, ultima rată fiind aferentă lunii aprilie 2012. Această situație contravine prevederilor art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora pentru a fi considerată prestare de serviciu operațiunea de leasing presupune transmiterea folosinței bunului în cauză.

Ca urmare, se concluzionează că prin modul de derulare a contractului de leasing financiar societatea nu se află în situația unei prestări de servicii care să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinită condiția ca achiziția să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile or, societatea se află în situația în care nu i s-a prestat serviciul, respectiv nu există achiziția serviciului și, în consecință, nu se pune în discuție utilizarea acestuia în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal conform cărora exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii în situația în care aceasta este emisă înainte de data faptului generator, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu se află în situația respectivă întrucât:

- facturile emise de SC .X. SA au stat la baza plăților efectuate de contribuabil în vederea prestării serviciului fără ca acesta să fi fost prestat;

- serviciul prevăzut de obiectul contractului, respectiv cedarea dreptului de folosință a aeronavei .X. nu a fost niciodată prestat;

- prin nota explicativă reprezentantul societății recunoaște că nu a intrat în posesia aeronavei ;

- prin Decizia nr..X./04.10.2013 se precizează că societatea a formulat plângere penală la Direcția Națională Anticorupție în vederea recuperării prejudiciului, fapt ce confirmă că serviciul ce face obiectul contractului de leasing nu a fost prestat.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că numai deținerea facturii fiscale nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată atât timp cât operațiunea nu intră în sfera de aplicare a TVA conform prevederilor pct.2 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X.lei , până la data de 20.03.2013.

Prin Decizia de impunere nr.FMC .X./27.03.2013 au fost calculate dobânzi de întârziere în cuantum de .X.lei, diferența în sumă de .X.lei este aferentă aceluiași debit și aceluiași perioade verificate și provine din faptul că pentru intervalul 26.05.2009 – 30.06.2010 prin actul administrativ fiscal anterior au fost avute în vedere numai 5 zile de întârziere față de X zile întârziere câte sunt în realitate.

De asemenea, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă de 352.678 lei, până la data de 20.03.2013.

Pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2011, s-a constatat că societatea a dedus **taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei** aferentă facturilor emise de SC .X. SA .X. în baza Contractului de leasing nr..X./07.04.2008, reprezentând „*avans*”, „*rata leasing*”, comisioane de gestiune și prime de asigurare. Contribuabilul nu a intrat în posesia bunului care a fost achitat integral, respectiv aeronava .X., în condițiile în care contractul de leasing a expirat, ultima plată efectuându-se în luna aprilie 2012.

Întrucât nici până la data inspecției fiscale contribuabilul nu a dobândit dreptul de folosință asupra bunului care a făcut obiectul contractului, nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, având în vedere că operațiunea nu intră în sfera de aplicare a operațiunilor taxabile, nefiind realizată prestarea de serviciu.

În condițiile în care obiectul contractului de leasing nu s-a realizat nici prestația nu a fost efectuată, iar posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată prin prisma analizei intenției de a realiza operațiuni taxabile nu este aplicabilă societății verificate deoarece dispozițiile normative incidente, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție privesc alte situații de fapt decât cea în care se află societatea verificată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC .X. SA nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA.

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

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:

Referitor la suma de .X.lei, reprezentând:

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

cauza supusa soluționării este dacă achiziționarea aeronavei în baza Contractului de leasing financiar nr..X./07.04.2008 intră în sfera de aplicarea a operațiunilor taxabile în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate situația de fapt, dacă și din ce motive societatea a intrat sau nu în posesia aeronavei și dacă a avut loc transferul dreptului de proprietate de a dispune de bun ca și proprietar.

Perioada verificată: 01.04.2008 – 30.04.2009
01.01.2010 – 30.09.2011.

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./07.04.2008.

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

Prin Deciziile nr.F-MC .X./27.03.2013 și nr.F-MC .X./05.03.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în quantum total de .X.lei și accesorii aferente ca urmare a neacceptării la deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de SC .X. SA din .X. în baza Contractului de leasing financiar nr..X./07.04.2008.

Prin Decizia nr..X./04.10.2013 emisă în soluționarea contestațiilor formulate împotriva Deciziilor de impunere nr.F-MC .X./27.03.2013 și nr.F-MC .X./05.03.2013, s-a dispus desființarea parțială a deciziilor de impunere contestate pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi 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 aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei de soluționare.

Soluția de desființare a actelor administrative fiscale contestate s-a întemeiat pe dispozițiile 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, modificate 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, 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, referitoare la intenția persoanei impozabile de a realiza activitate economică ce implică operațiuni taxabile, având în vedere că pe perioada verificată, respectiv 01.04.2008-30.04.2009 și 01.01.2010-30.09.2011, Contractul de leasing financiar nr..X./07.04.2008 se afla în derulare, ultima rată de leasing fiind aferentă lunii aprilie 2012.

Urmare a desființării parțiale a Deciziilor de impunere nr.F-MC .X./27.03.2013 și nr.F-MC .X./05.03.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis Decizia de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 prin care au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în același quantum cu cel din actele administrative fiscale desființate, respectiv de .X. lei, precum și dobânzi de întârziere aferente TVA, în quantum mai mare decât quantumul dobânzilor de întârziere stabilit prin Decizia de impunere nr..X./27.03.2013 desființată parțial.

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară având în vedere că societatea se află în situația în care contractul de leasing financiar are ca obiect transmiterea către utilizator a dreptului de folosință a aeronavei și acest transfer nu a avut loc deși termenul de livrare era 15.07.2008, iar contractul de leasing a expirat, ultima rată fiind aferentă lunii aprilie 2012. Astfel, prin modul de derulare a contractului de leasing financiar s-a constatat că societatea nu se află în situația unei prestări servicii care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și deci, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea se află în situația în care nu i s-a prestat serviciul, respectiv nu există achiziția serviciului și, în consecință, nu se pune în discuție utilizarea acestuia în folosul operațiunilor sale taxabile astfel că nu sunt respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinită condiția ca achiziția să fie efectuată

În scopul operațiunilor sale taxabile, deținerea facturilor fiscale nefiind suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată **atât timp cât operațiunea nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată** conform prevederilor pct.2 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **în ceea ce privește dispozițiile Curții Europene de Justiție**, organele de inspecție fiscală au constatat că **Decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazul GHENT COAL TERMINAL NV C-37/1995** nu se aplică în speța în cauză având în vedere că bunul reprezentând aeronava ce face obiectul contractului de leasing financiar nu a fost pus niciodată la dispoziția utilizatorului, de unde reiese că serviciul nu i-a fost efectiv prestat, iar lipsa prestării serviciului plasează operațiunea în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată cu consecința neacordării dreptului de deducere a taxei conform prevederilor art.126 ali.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45 alin.(6) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, conform cărora analiza intenției de a realiza operațiuni taxabile privește utilizarea ulterioară a unor achiziții efectuate de persoanele impozabile ori, societatea nu se află în situația unei achiziții de prestări servicii pentru care să fie analizat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în funcție de intenția utilizării ulterioare a achiziției.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt aplicabile nici dispozițiile **Deciziei Curții Europene de Justiție emisă în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 Gabalfrisa**, întrucât situația SC .X. SA nu se identifică cu situația prezentată în decizia Curții Europene de Justiție, aceasta neaflându-se în situația de a efectua investiții înainte de începerea activității economice, ci desfășoară activitatea economică în legătură cu care a efectuat o investiție lipsită de orice avantaj economic în folosul acesteia, neintrând în posesia bunului care să justifice achitarea ratelor de leasing. În ceea ce privește incidența prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind aplicarea art.153 alin.(1) organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prevederi se referă la situațiile în care o persoană impozabilă trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în condițiile în care realizează sau intenționează să realizeze activități economice însă, SC .X. SA este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.01.1994.

Referitor la punctul de vedere al Direcției de Legislație în domeniul TVA exprimat prin adresa nr..X./03.05.2010, invocat în Decizia nr..X./04.10.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost exprimat la o dată la care era în derulare contractul de leasing financiar, iar obiectul contractului, respectiv transmiterea dreptului de folosință putea fi realizat până la finalizarea

acesteia însă, la data inspecției fiscale societatea nu se mai afla în aceeași situație, respectiv contractul de leasing a expirat, ultima rată fiind achitată în luna aprilie 2012 și societatea nu a intrat în posesia aeronavei deci, serviciul nu a fost prestat or, analiza intenției societății de a realiza operațiuni taxabile privește existența prealabilă a unei achiziții ce urmează a fi utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile dar din circumstanțe independente de voința acesteia nu au putut utiliza aceste achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește dispozițiile normative incidente, organele de inspecție fiscală au constatat că prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.2 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevăd că una dintre condiții pentru a intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată este ca operațiunea să constituie sau să fie asimilată unei livrări de bunuri sau prestare de serviciu însă, societatea se află în situația în care contractul de leasing financiar are ca obiect transmiterea către utilizator a dreptului de folosință a aeronavei .X. și acest transfer nu a avut loc deși termenul de livrare era 15.07.2008, iar contractul de leasing a expirat ultima rată fiind aferentă lunii aprilie 2012. Această situație de fapt contravine prevederilor art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora pentru a fi considerată prestare de serviciu operațiunea de leasing presupune transmiterea folosinței bunului în cauză. Astfel, prin modul de derulare a contractului de leasing financiar societatea nu se află în situația unei prestări servicii care să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație, societatea susține că nu au fost respectate prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că prin Decizia nr..X./04.10.2013 s-a dispus desființarea deciziilor de impunere urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal la emiterea căruia trebuiau verificate strict dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă Contractului de leasing nr..X./07.04.2008 prin prisma îndeplinirii condițiilor de formă și de fond, respectiv să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile în raport de dispozițiile normative incidente în materie, jurisprudența Curții Europene de Justiție, punctul de vedere al direcției de specialitate și argumentele contestatarii. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare, acestea analizând încadrarea operațiunii în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și au constatat că operațiunea aferentă contractului de leasing nu a fost efectiv prestată și nu intră în sfera taxei pe valoarea adăugată.

În drept, sunt incidente prevederile art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit 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 prevederile pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că urmarea desființării parțiale/totale a unui act administrativ fiscal organele de inspecție fiscală au obligația să încheie un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației.

De asemenea, potrivit prevederilor art.213 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”,* iar potrivit pct.11.7 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: ***“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”***

Totodată, conform prevederilor art.65 alin.(2) *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”* din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în dovedirea situației de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere emisă pe bază de probe sau constatări proprii.

Astfel, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./19.03.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014 organele de inspecție fiscală au consemnat constatări proprii cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferente Contractului de leasing financiar nr..X./07.04.2008 pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere însă, concluzia de la pag.8 din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia *„[...] numai deținerea facturii nu este suficientă în*

exercitarea dreptului de deducere a TVA, atâta timp cât operațiunea respectivă nu intră în sfera de aplicare a operațiunilor impozabile, astfel:

-cf. prevederilor art.126 alin.1 lit.a) cororobat cu prevederile art.128-129 din Codul fiscal [...];

-pct.2 alin.1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea prevederilor art.126 alin.1 [...];

-art.129 alin.3 lit.a) [...]", nu este în concordanță cu constatările inițiale ale organelor de inspecție fiscală din cuprinsul actelor administrative fiscale desființate prin care nu s-a pus în discuție faptul că achiziția aeronavei în regim de leasing financiar nu ar intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În soluționarea contestației îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr..X./27.03.2013 și Deciziei de impunere nr..X./05.03.2013 organul de soluționare a avut în vedere precizările Direcției de specialitate din din Ministerul Finanțelor Publice din adresa nr..X./29.04.2010, comunicată societății, conform căroră „*persoana impozabilă își poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere, iar în cazul în care contractul de leasing va fi reziliat SC .X.SA va avea obligația de a ajusta baza de impozitare a TVA, în timp ce SC .X. SA va avea obligația de a ajusta TVA dedusă*”.

Organul de soluționare reține astfel că, pe de o parte, în perioada supusă inspecției fiscale contractul dintre părți nu a fost reziliat, situație în care s-ar fi putut analiza ajustarea TVA.

Prin Decizia nr..X./04.10.2013 organul de soluționare a contestației s-a pronunțat, conform procedurii, în limitele sesizării, respectiv pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarii și în raport de prevederile actelor normative incidente în cauză, invocate de organele de inspecție fiscală și de societate. Din acest motiv prin Decizia nr..X./04.10.2013 nu s-a analizat încadrarea achiziției în sfera de aplicare a operațiunilor taxabile.

În vederea lămuririi acestui aspect asupra căruia organul de soluționare este investit să se pronunțe în prezenta cauză, respectiv dacă achiziția aeronavei intră în sfera de aplicare a operațiunilor taxabile, cu adresele nr.X/14.05.2014 și nr.X/15.05.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat punct de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice.

Prin adresa nr..X./29.05.2014 direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a precizat că asupra stabilirii situației de fapt, respectiv dacă și din ce motive societatea a intrat sau nu în posesia aeronavei și dacă a avut loc transferul dreptului de proprietate de a dispune de bun ca și proprietar în sensul art.128 din Codul fiscal nu se poate pronunța pe baza documentelor și informațiilor care i-au fost puse la dispoziție în dosarul cauzei.

În acest sens, direcția de specialitate a subliniat că:

- nu reiese cu claritate din ce motive nu a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra aeronavei și nici dacă serviciile de leasing au fost sau nu prestate raportat la argumentele contestatarii privind clauzele contractuale și la constatările organelor de inspecție fiscală;

- un alt aspect neclar este cel referitor la zborurile operate în perioada iunie-august 2008 de aeronava în cauză pe teritoriul României, respectiv nu reiese clar dacă acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA;

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

- de asemenea, din constatări nu reiese cu claritate rolul SC .X.SRL având în vedere referirile din cele două adrese cu privire la această societate, pe de o parte din perspectiva locului de livrare al aeronavei la sediul SC .X.SRL, iar pe de altă parte având în vedere precizările conform cărora toate zborurile cu aeronava au fost facturate către SC .X.SRL în baza contractului pe care aceasta îl are încheiat cu .X., iar zborurile au fost operate de SC .X.SRL.

Se reține că în vederea stabilirii cu claritate a situației de fapt pentru încadrarea în temeiul legal aplicabil este necesară administrarea de probatorii suplimentare, inclusiv solicitarea de lămuriri la organele vamale pentru a cunoaște sub ce regim vamal aeronava .X. s-a aflat în țară și, respectiv ce formalități au fost întocmite la momentul ieșirii aeronavei din țară.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru clarificarea punctuală a tuturor aspectelor sesizate de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice se va face în cauză aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit 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"*, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, să efectueze demersuri pentru clarificarea aspectelor sesizate de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice și, în funcție de rezultatele obținute, să emită, dacă este cazul, un nou act

administrativ fiscal pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

Mai mult, se reține că prin decizia de impunere contestată organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi de întârziere aferente TVA în cuantum mai mare decât cele stabilite prin Decizia nr..X./27.03.2013, desființată parțial, fără a ține cont de prevederile legale anterior invocate. Urmeaza ca la reanalizarea cauzei organele de inspecție fiscală să aplice întocmai dispozițiile normative referitoare la faptul că prin noul act administrativ fiscal nu pot fi stabilite obligații bugetare în cuantum mai mare decât cele individualizate prin actul administrativ fiscal anterior desființat.

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

D E C I D E

Desființarea Deciziei de impunere nr.F-TM .X./19.03.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .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 aceleași debite și aceleași perioade și dacă se impune să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale, cu precizările direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice și cu cele reținute în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL