

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 18 din 19 ianuarie 2015**

Cu adresa nr. .... / ....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. .... / ....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestațiilor formulate de **S.C. .... S.R.L.** din ....., împotriva *Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014 și nr. .... 2014*, acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală. Deciziile de impunere contestate au avut la bază Rapoartele de inspecție fiscală nr. .... / 2014, nr. .... / 2014, nr. .... / 2014, nr. .... / 2014, nr. .... / 2014 și nr. .... / 2014.

S.C. .... S.R.L. are domiciliul fiscal în ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .... și are codul unic de înregistrare fiscală nr. .... Obiectul principal de activitate al societății comerciale îl reprezintă "*Activități de servicii anexe transporturilor aeriene*" - cod CAEN 5223.

**Obiectul contestațiilor** îl constituie suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei - TVA stabilită suplimentar;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestațiile au fost depuse în termenul legal de 30 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestațiilor.

**I. Susținerile societății contestate, cuprinse în cele șase contestații, sunt următoarele:**

*"[...] Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia sunt emise cu încălcarea dispozițiilor legale privind serviciile scutite de taxa pe valoarea adăugată.*

*Prin Raportul de Inspecție Fiscală și Decizie se constată în mod eronat faptul că serviciile prestate de către Contestatoarea la bordul aeronavelor sunt servicii de catering și restaurant și, astfel, ar fi supuse taxei pe valoarea adăugată.*

*Astfel cum am menționat anterior Contestatoarea desfășoară, în principal, servicii conexe activității de transport aerian de pasageri, astfel cum reiese din certificatul constatator anterior menționat. Pentru a desfășura aceste activități, Contestatoarea a încheiat contracte cu X Transport Aerian S.A. și, ulterior încetării activității de către această societate, cu B Airline S.R.L., prin care acestea permiteau Contestatoarei vânzarea de produse la bordul aeronavelor operate de către aceste societăți.*

*Serviciile prestate de către Contestatoarea trebuie să fie încadrate în serviciile ce sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute de art.143 alin. 1 lit i, pct. 3 din Codul Fiscal. Prin Contractul încheiat de Contestatoarea cu cele două societăți aeriene, Contestatoarea este în drept să comercializeze produse către pasageri la bordul aeronavelor. Trebuie remarcat faptul că aceste servicii erau și sunt prestate în beneficiul societății aeriene. O societate aeriană poate să ofere servicii către pasagerii săi atât cu titlu gratuit cât și cu titlu oneros. Totodată, legea nu interzice operatorului aerian contractarea unor astfel de servicii către terțe persoane și nici modalitatea în care acestea înțeleg să acționeze. În această situație, Contestatoarea și societățile aeriene au agreeat faptul ca produsele să fie comercializate direct de către Contestatoarea, urmând ca aceasta să achite un comision către societatea aeriană. Or un astfel de contract, nu este interzis de dispozițiile legale și nu poate avea o forță inferioară față de un contract prin care societatea aeriană ar fi comercializat ea însăși produsele, obligându-se să achite contravaloarea produselor către terț.*

*Mai mult, serviciile Contestatoarei sunt servicii prestate pentru a satisface nevoile directe ale aeronavei sau ale încărcăturii acesteia (inclusiv pasagerii), iar în această situație vor fi aplicabile dispozițiile art. 143 alin. 1 lit. i din Codul Fiscal care reglementează scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile în legătură cu aviația respectiv transportul de pasageri. [...].*

*Totodată, chiar și în situația în care serviciile Contestatoarei prestate la bordul aeronavei ar fi încadrate în servicii de catering, acestea pot fi incluse cu ușurință în cadrul serviciilor scutite de taxa pe valoarea adăugată.*

*Având în vedere cele menționate anterior solicităm respectuos admiterea prezentei contestații [...]."*

**II. - Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... din 2014, s-au stabilit următoarele:**

*"[...] SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL.*

*Explicația agentului economic a fost că, urmare hotărârii AGA nr. ..../29.03.2012, a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru prestarea de servicii efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.*

*Operațiunea de livrare de bunuri care sunt destinate consumului la bordul aeronavelor este prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare [...].*

*Așa cum s-a precizat anterior produsele au fost comercializate la bordul aeronavelor și încasată contravaloarea acestora direct de la pasageri, pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat. Deși produsele au fost vândute la bordul companiei aeriene SC B Airline SRL care are obiect de activitate transporturi aeriene de pasageri SC .....SRL nu a comercializat produse și nu a emis facturi către SC B Airline SRL.*

*Pentru produsele comercializate la bordul aeronavelor SC ..... SRL a încasat contravaloarea acestora direct de la pasageri, pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat.*

*Totodată în baza contractului nr. ..../23.08.2013 SC ..... SRL a plătit către SC B Airline SRL CUI ..... un comision de catering de 20% din valoarea încasărilor lunare din comercializarea produselor la bordul aeronavelor, la care se adaugă TVA. În baza prevederilor contractuale prestatorul, SC B Airline SRL, se obligă să preia produsele, să pună la dispoziție spațiul necesar pentru desfacere, să asigure comercializarea prin personal specializat (însoțitor de bord), se predea beneficiarului, SC ..... SRL, documentele care atestă produsele vândute, să predea beneficiarului produsele nevândute, să îl despăgubească pe beneficiar în cazul lipsurilor cantitative produse din vina sa, să factureze lunar comisionul.*

*În condițiile de mai sus reiese că SC ..... SRL nu a comercializat produse către o companie aeriană și nu se încadrează la scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.*

*În fapt produsele erau în proprietatea SC ..... SRL, cval. acestora a fost încasată de la pasageri pe bază de bon fiscal, compania aeriană prestând serviciul de vânzare la bordul aeronavelor prin intermediul însoțitorilor de bord, fapt pentru care a perceput comision.*

*SC ..... SRL avea obligația să colecteze TVA aferentă comercializării de produse către pasageri la bordul aeronavelor, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.*

*Menționăm că potrivit art. 4 din OG 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, societatea deține raportul fiscal de închidere zilnică ce cuprinde veniturile totale încasate însă nu conține totalul taxei pe valoarea adăugată colectată.*

*Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .... lei aferentă veniturilor în sumă de .... lei încasate de ..... SRL în luna septembrie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.*

*Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .... lei. În aceste condiții SC ..... SRL datorează pentru luna septembrie 2013 TVA de plată în sumă de ..... lei.*

*Sinteza constatărilor inspecției fiscale:*

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- Suma TVA de plată = ..... lei;
- majorări de întârziere = ..... lei;
- penalități de întârziere = ..... lei. [...]."

**- Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere ..... din 2014, s-au stabilit următoarele:**

*"[...] SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL. [...].*

*Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .... lei aferentă veniturilor în sumă de .... lei încasate de ..... SRL în luna octombrie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor. [...].*

*Sinteza constatărilor inspecției fiscale:*

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = ..... lei. [...]."

**- Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... din 2014, s-au stabilit următoarele:**

*"[...] SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL. [...].*

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor în sumă de .... lei încasate de .... SRL în luna noiembrie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor. [...].

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = ..... lei. [...]."

- Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014** încheiat de reprezentanții A.J.F.P.  
- Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. .... din 2014**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Referitor la modul de înregistrare și declarare a TVA: [...]

- agentul economic a întocmit și depus în termenul legal decontul de TVA dar nu a declarat corect creanța fiscală reprezentând TVA aferentă lunii decembrie 2013: din fișa pe plătitor reiese că la data de 31.01.2014 contribuabilul înregistrează sold negativ al TVA în sumă de ..... lei în loc de .... lei cât înregistrează în balanța de verificare. [...].

Potrivit prevederilor art.94 alin.(3) lit. e) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală [...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de ..... lei [...].

SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL. [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor în sumă de .... lei încasate de ..... SRL în luna decembrie 2013 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- TVA de plată = ..... lei. [...]."

- Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014** încheiat de reprezentanții A.J.F.P.  
- Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. .... din 2014**, s-au stabilit următoarele:

"[...] SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL. [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor în sumă de ..... lei încasate de ..... SRL în luna ianuarie 2014 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor. [...].

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = ..... lei. [...]."

- Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014** încheiat de reprezentanții A.J.F.P.  
- Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. .... din 2014**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Referitor la modul de înregistrare și declarare a TVA: [...]

- [...]. Contribuabilul nu a declarat corect creanța fiscală reprezentând TVA aferentă perioadei verificate [...].

Potrivit prevederilor art.94 alin.(3) lit. e) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală [...] organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de agentul economic în evidența contabilă și cea din evidența fiscală, respectiv au diminuat TVA de recuperat cu suma de ..... lei [...].

SC ..... SRL nu a colectat TVA aferentă mărfurilor vândute la bordul aeronavelor, pe bază de bonuri fiscale emise de casa de marcat, către pasagerii curselor aeriene efectuate de SC B Airline SRL. [...].

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor în sumă de .... lei încasate de ..... SRL în luna februarie 2014 din comercializarea de produse la bordul aeronavelor.

Urmare deficiențelor prezentate organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei). [...].

Sinteza constatărilor inspecției fiscale:

- Suma negativă a TVA solicitată la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA respinsă la rambursare = ..... lei;
- Suma negativă a TVA cu drept de rambursare = ..... lei. [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* **Rapoartele de inspecție fiscală nr. ..../2014, nr. ..../2014, nr. ..../2014, nr. ..../2014, nr. ..../2014 și nr. ..../2014** încheiate de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală au avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei septembrie 2013 - februarie 2014 în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmite de S.C. .... S.R.L..

Prin deconturile de TVA întocmite pentru lunile **septembrie 2013 - februarie 2014**, înregistrate la organul fiscal sub nr. ..../23.10.2013, nr. ..../25.11.2013, nr. ..../20.12.2013, nr. ..../27.01.2014, nr. ..../25.02.2014 și nr. ..../25.03.2014, societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative în valoare totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei).

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de ..... lei, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de ..... lei, din care: ..... lei aferent lunii septembrie 2013 (..... lei TVA respinsă la rambursare + ..... lei TVA rămasă de plată); ..... lei aferent lunii octombrie 2013 (TVA respinsă la rambursare); ..... lei aferent lunii noiembrie 2013 (TVA respinsă la rambursare); ..... lei aferent lunii decembrie 2013 (..... lei TVA respinsă la rambursare + ..... lei TVA rămasă de plată); ..... lei aferent lunii ianuarie 2014 (TVA respinsă la rambursare) și ..... lei aferent lunii februarie 2014 (TVA respinsă la rambursare).

TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei este constituită din:

- ..... lei diferența dintre TVA de rambursat declarată organului fiscal de către societatea comercială și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă, care la inspecția fiscală a diminuat TVA solicitată la rambursare conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală - sumă contestată dar nemotivată;

- ..... lei TVA colectată suplimentar, aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor - sumă contestată și motivată.

Aferent TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de ..... lei datorată pentru luna septembrie 2013, la inspecția fiscală s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (.... lei + ..... lei), conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Societatea comercială a formulat contestații pentru suma totală de ..... lei înscrisă în cele șase decizii de impunere, din care ..... lei TVA stabilită suplimentar și ... lei accesorii aferente TVA de plată, însă a motivat contestațiile pentru suma de ..... lei reprezentând ..... lei TVA stabilită suplimentar și ..... lei accesorii aferente TVA de plată.

Pentru diferența în sumă de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar (diferența între TVA de rambursat declarată la organul fiscal și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă), contestată, însă nemotivată, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, **se vor respinge contestațiile ca nemotivate.**

**Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei aferentă veniturilor din comercializarea de produse la bordul aeronavelor**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată, respectiv septembrie 2013 - februarie 2014, S.C. .... S.R.L. a vândut mărfuri la bordul aeronavelor, către pasagerii curselor aeriene efectuate de S.C. B AIRLINE S.R.L., fără a colecta TVA aferentă veniturilor obținute.

La inspecția fiscală s-au constatat următoarele:

- produsele comercializate la bordul aeronavelor, respectiv: produse de catering, băuturi, suveniruri, au fost comercializate de societatea verificată direct către pasageri, contravaloarea produselor fiind încasată de la persoanele fizice pe baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat aparținând S.C. .... S.R.L.;

- deși bunurile au fost vândute la bordul companiilor aeriene, S.C. .... S.R.L. nu a comercializat produse și nu a emis facturi către societățile de transport aerian;
- conform contractelor încheiate, S.C. .... S.R.L. a plătit către societățile de transport aerian un comision în valoare de 20% din încasările lunare realizate din comercializarea produselor la bordul aeronavelor, la care se adaugă TVA;
- produsele au fost în proprietatea S.C. .... S.R.L., compania aeriană prestand serviciul de vânzare la bordul aeronavelor prin intermediul însoțitorilor de bord, fapt pentru care a perceput comision.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. .... S.R.L. nu a comercializat produse către o companie aeriană, astfel că nu se încadrează în prevederile art.143 alin.(1) lit.i) pct. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care, aferent comercializării produselor la bordul aeronavelor, au colectat suplimentar TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei pentru luna septembrie 2013 + ..... lei pentru luna octombrie 2013 + ..... lei pentru luna noiembrie 2013 + ..... lei pentru luna decembrie 2013 + ..... lei pentru luna ianuarie 2014 + ..... lei pentru luna februarie 2014).

\* Societatea comercială susține următoarele:

- conform Certificatului constatator eliberat de Registrul Comerțului ....., S.C. .... S.R.L. desfășoară în principal servicii conexe activității de transport aerian de pasageri. Pentru desfășurarea acestor activități, societatea contestată a încheiat contracte cu X Transport Aerian S.A. și, ulterior încetării activității de către această societate, cu B Airline S.R.L., prin care acești parteneri permiteau societății contestată vânzarea de produse la bordul aeronavelor;

- comercializarea de produse către pasageri la bordul aeronavelor trebuie încadrată în serviciile scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.143 alin. 1 lit. i pct. 3 din Codul fiscal, întrucât aceste servicii au fost prestate în beneficiul societății aeriene;

- serviciile societății contestată sunt servicii prestate pentru a satisface nevoile directe ale aeronavei sau ale încărcăturii acesteia (inclusiv pasagerii), regăsite în dispozițiile art.9 alin. 1 lit. h din O.M.F.P. nr. 2222/2006;

- chiar și în situația în care serviciile societății contestată prestate la bordul aeronavei ar fi încadrate în servicii de catering, acestea pot fi incluse în cadrul serviciilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, conform Raportului Comisiei către Consiliu nr. 605/22.10.2012 privind locul impozitării livrării de bunuri și al prestării de servicii, inclusiv servicii de restaurant, pentru călătorii aflați la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor sau autobuzelor întocmit în conformitate cu art.37 alin.3 din Directiva 2006/112/CEE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În fapt, în data de 20.08.2013 a fost semnat Contractul de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor încheiat între S.C. .... S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. B AIRLINE S.R.L. în calitate de prestator.

Obiectul contractului l-a constituit: *"punerea la dispoziția Beneficiarului a spațiului existent la bordul aeronavelor operate de către Prestator pentru comercializarea de produse alimentare și nealimentare în regim duty free și duty paid, respectiv cu și fără taxe, după caz, pe cursele efectuate de Prestator în spațiul european și în afara acestuia, contra unui comision convenit."*

Conform art. 5 din Contract, "[...], Prestatorul se obligă să asigure resurse de personal aferent activității desfășurate, în scopul comercializării la standardele aplicabile produselor, cu un grad ridicat de profesionalism."

La capitolul V - "Obligațiile părților" din Contract se prevăd, printre altele:

"(2) Beneficiarul se obligă: [...]"

- să furnizeze produsele care vor fi puse în vânzare, necesare comercializării către pasageri;
- să încarce și să predea la bord, personalului Prestatorului produsele, pe bază de Notă de transfer [...];
- să predea spre desfacere numai produse autorizate, pentru calitatea cărora răspunde nemijlocit față de terții prejudiciați; [...]"

- să preia, pe bază de semnătură de primire, de la personalul de bord documentele care atestă produsele vândute precum și, după caz, produsele puse la dispoziția Prestatorului dar nevalorificate de acesta prin vânzare asigurând transportul acestora de la bordul aeronavelor;

- să ridice, după fiecare cursă efectuată de aeronavele operate de Prestator, de la însoțitorii de bord sumele ce i se cuvin din vânzarea produselor sale împreună cu casele de marcat, documentele fiscale aferente vânzării precum și produsele nevândute, atestând aceasta prin înscriere în Nota de transfer [...];

- să comunice Prestatorului, în vederea întocmirii de către acesta a facturii de comision, situația încasărilor [...]

(3) Prestatorul se obligă:

- să preia, semnând Nota de transfer, și să comercializeze la bordul aeronavelor pe care operează în numele Beneficiarului produsele furnizate de acesta din urmă; [...]

- să predea Beneficiarului, prin personalul specializat (însoțitor de bord), documentele care atestă produsele vândute la bordul aeronavelor [...]

- să predea Beneficiarului produsele nevândute; [...]

- să factureze lunar comisionul calculat conform prevederilor art.7 [...]."

La art. 7 alin.(1) din Contract se prevede: "Pentru desfacerea produselor proprietate a Beneficiarului la bordul aeronavelor Prestatorului [...] Beneficiarul datorează Prestatorului un comision de 20% aplicat la valoarea încasărilor lunare rezultate din comercializarea mărfurilor, la care se aplică TVA.",

iar la art. 9 alin.(2) din Contract se prevede: "Pe durata de comercializare și până la remiterea sumelor încasate din vânzare ori, după caz, a mărfurilor nevândute, către Beneficiar, proprietatea asupra produselor este și rămâne a Beneficiarului, cu toate drepturile aferente."

Conform Anexei nr. 1 la Contract, produsele predate de departamentul catering al S.C. .... S.R.L., pentru comercializarea la bordul aeronavelor, au constat în: gustări (alune, Bake rolls, napolitane Joe 80 gr, Bounty, Mars etc.); apă minerală și apă plată la 0,50 l; băuturi răcoritoare (Cappy, Coca-Cola, Fanta, Granini etc.); băuturi alcoolice (Vodka Smirnoff, vin, Chivas Regal mini, J. Walker etc.); supă instant; Nescafe; Tic-Tac etc.

Astfel, având în vedere prevederile contractuale, rezultă că în fapt Contractul de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor îmbracă forma contractului de consignatie, reglementat de Codul civil - Capitolul IX "Contractul de mandat", Secțiunea a 3-a "Mandatul fără reprezentare", punctul § 3 "Contractul de consignatie", respectiv: "Contractul de consignatie este o varietate a contractului de comision care are ca obiect vânzarea unor bunuri mobile pe care consignantul le-a predat consignatarului în acest scop."

Art.128 alin.(1) din Codul fiscal definește livrarea de bunuri astfel:

"Art.128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

iar art.129 alin.(1) și (3) din Codul fiscal definește prestarea de servicii astfel:

"Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128. [...]

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

La pct.7 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"7. [...] (4) Este considerată prestare de servicii, conform art.129 alin.(3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului civil. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator."

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că între S.C. .... S.R.L. și S.C. B Airline S.R.L. a avut loc o prestare de servicii, S.C. .... S.R.L. având calitatea de beneficiar, așa cum rezultă și din prevederile contractuale.

În baza Contractului de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor, S.C. B Airline S.R.L. a acționat în numele și în contul S.C. .... S.R.L., intermediind livrări de bunuri și întocmind factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către beneficiarul S.C. .... S.R.L..

Livrarea de bunuri a avut loc între S.C. .... S.R.L., în calitate de vânzător și persoanele fizice de la bordul aeronavelor (pasageri), în calitate de cumpărători, contravaloarea bunurilor vândute fiind încasată de la pasageri pe bază de bon fiscal emis de casele de marcat ale societății vânzătoare.

**Art. 143 alin.(1) lit. i) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxă: [...]*

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

*2. livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave;*

*3. prestarea de servicii, [...] efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora. [...]*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."*

**Art.9 alin.(4) din Instrucțiunile** de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2222/2006**, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"Art.9. - [...] (4) În sensul art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin provizii se înțelege bunurile necesare aprovizionării aeronavelor. Bunurile pentru aprovizionare și alimentare cu combustibil cuprind, printre altele:*

*a) bunuri care sunt exclusiv utilizate pentru consumul la bord de către membrii echipajului și pasagerii aeronavei, cum ar fi mâncarea și băuturile;*

*b) combustibili și lubrifianți, în stare solidă, lichidă sau gazoasă. Aceste bunuri sunt necesare pentru funcționarea corespunzătoare a motoarelor și a altor utilaje și echipamente aflate la bord;*

*c) consumabile, aparate și proviziile utilizate de obicei la bord de echipaj și pasageri, cum ar fi tacâmurile, aparatele de gătit, fețele de masă, instrumentele și produsele de curățare, uneltele pentru lucrările de reparații și întreținere și bunurile consumabile utilizate pentru conservarea, tratarea sau prepararea la bord a mărfurilor transportate.*

Așa cum am arătat mai sus, art.128 alin.(1) din Codul fiscal definește livrarea de bunuri ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și, conform Contractului de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor, S.C. .... S.R.L. nu a livrat bunuri pentru aprovizionarea aeronavelor, produsele fiind vândute direct către pasageri și nu către compania aeriană, astfel că societatea contestatară nu se încadrează în prevederile art. 143 alin.(1) lit. i) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate (scutirea de taxă pentru livrarea de bunuri destinate utilizării pe aeronave).

De asemenea, societatea contestatară nu se încadrează nici în prevederile art. 143 alin.(1) lit. i) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate (scutirea de taxă pentru prestarea de servicii efectuată pentru încărcătura aeronavelor), așa cum eronat se susține în contestație întrucât, așa cum am arătat mai sus, conform Contractului de furnizare de produse pentru comercializare la bordul aeronavelor S.C. .... S.R.L. are calitatea de beneficiar al contractului și nu are calitatea de prestator, prestatorul de servicii fiind compania aeriană.

În plus, **art.9 alin.(3) din Instrucțiunile** de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2222/2006**, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"Art. 9. - [...] (3) Livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprind, printre altele, operațiuni precum:*

*a) livrarea de echipamente încorporate în aeronave sau utilizate pe acestea;*

*b) modernizarea, renovarea, revizia și repararea aeronavelor, respectiv orice lucrări necesare pentru utilizarea sau reutilizarea acestora sau readucerea la starea lor inițială, inclusiv operațiuni precum vopsirea, refacerea instalațiilor, lucrări de tâmplărie, instalarea materialelor termoizolatoare și electrice;*

*c) serviciile necesare pentru menținerea aeronavelor, a echipamentelor și sistemelor acestora în perfectă stare de funcționare, inclusiv întreținerea, măsurile de prevenire a incendiilor, decontaminarea;*

*d) serviciile experților, prestate în cadrul lucrărilor de reparații și al lucrărilor pe care le presupun repararea, renovarea și întreținerea aeronavelor și a sistemelor și echipamentelor acestora. Aceste servicii includ și inspecțiile*

pentru constatarea respectării măsurilor de siguranță, inspecția aeronavelor, inspecția tehnică a echipamentelor, investigațiile legate de incendii sau alte calamități survenite la bord;

e) lucrări de reparații și întreținere a bunurilor integrate în aeronave sau care sunt direct și permanent utilizate pentru exploatare, cum ar fi containerele, făcute la comandă, utilizate în aeronave pentru depozitarea bagajelor, alimentelor;

f) leasingul și închirierea aeronavelor;

g) serviciile necesare pentru exploatarea aeronavelor și a încărcăturii acestora înainte, în timpul și după o călătorie, la sosirea în aeroporturi, la staționarea și la plecarea din aeroporturi, incluzând:

1. servicii necesare pentru aterizare, decolare sau staționare în aeroporturi, inclusiv servicii constând în remorcare, împingere, protecție, curățenie;

2. utilizarea aeroporturilor și, mai concret, utilizarea pistelor, serviciilor de telecomunicații și utilizarea instalațiilor radar;

3. serviciile administrative și serviciile de comunicații;

h) servicii asigurate pentru nevoile directe ale pasagerilor și echipajului și/sau ale încărcăturii transportate de aeronave, inclusiv:

1. asistența necesară pasagerilor și echipajului asigurată pe seama operatorului aerian cu ocazia transportului aerian, cum ar fi întocmirea documentelor de călătorie și cazarea, masa și băutura asigurate pasagerilor, în cazul în care aceste servicii trebuie asigurate în baza contractului de transport;

2. serviciile referitoare la bunurile transportate de aeronave, cum ar fi serviciile necesare pentru manipularea, protejarea și conservarea bunurilor transportate, inclusiv serviciile asigurate de specialiștii în "daune" sau pentru protejarea mediului înconjurător, respectiv pentru prevenirea poluării ori contaminării acestor zone.

Astfel, livrarea de bunuri efectuată de S.C. .... S.R.L. către pasagerii aeronavelor, intermediată de către compania aeriană, nu se încadrează în niciuna dintre operațiunile mai sus citate.

Mai mult, conform art.9 alin.(3) lit.h) pct. 1 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se aplică scutirea de taxă pentru serviciile asigurate pentru nevoile directe ale pasagerilor, respectiv masa și băutura furnizate pasagerilor, în cazul în care aceste servicii trebuie asigurate în baza contractului de transport, prevederi legale din care rezultă că societățile transportatoare trebuie să achiziționeze ele însele mâncarea și băutura pe care le vor pune la dispoziția pasagerilor, contravaloarea bunurilor fiind încasată în baza contractelor de transport (inclusă în costul biletelor) și nu la bordul aeronavelor, prin achitare directă de către pasageri.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru vânzarea de bunuri la bordul aeronavelor către pasageri societatea comercială verificată nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod legal la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei pentru luna septembrie 2013 + ..... lei pentru luna octombrie 2013 + ..... lei pentru luna noiembrie 2013 + ..... lei pentru luna decembrie 2013 + ..... lei pentru luna ianuarie 2014 + ..... lei pentru luna februarie 2014).

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se vor respinge contestațiile ca neîntemeiate** pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă totală de ..... lei.

**Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de .... lei** (.... lei + .... lei) aferente TVA de plată la luna septembrie 2013, precizăm că acestea au fost calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Având în vedere cele prezentate în cuprinsul prezentei decizii și conform principiului de drept "*accessoriul urmează principalul*", pentru acest capăt de cerere **se vor respinge contestațiile ca neîntemeiate**.

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestațiilor formulate de S.C. .... S.R.L. din ....., împotriva Deciziilor de impunere nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014, nr. .... din 2014 și nr. .... din 2014, emise de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se:



## **DECIDE :**

**1. Respingerea contestațiilor ca neîntemeiate** pentru suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei - TVA stabilită suplimentar;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**2. Respingerea contestațiilor ca nemotivate** pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

**3. Prezenta decizie este definitivă** în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**