

**DECIZIA nr. 666/2015**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**.X. AG,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. .x./16.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu adresele nr. .x./15.06.2015 și nr. .x./22.07.2015, înregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./16.06.2015 și nr. .x./22.07.2015 cu privire la contestația formulată de .X. AG – DE ..., cu sediul în .X., X, nr. x, Germania.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 02.09.2014 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./05.09.2014, completată cu adresele remise prin curier și prin poștă la 22.06.2015 și 03.07.2015, înregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./24.06.2015 și nr. .x./13.07.2015, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./18.07.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 05.08.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei din suma totală solicitată de .x. lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea .X. AG.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația depusă societatea susține că zborurile pentru care s-a folosit combustibilul achiziționat de la societățile .V. și .W., au fost operate de către avionul societății, fără a deține un Certificat de Operator Aerian, astfel zborurile nu pot fi considerate drept publice, ci private, astfel TVA-ul a fost taxat în mod corespunzător de ambii furnizori.

Mai mult, combustibilul facturat a fost utilizat pentru călătorii de afaceri a directorilor societății, astfel încât aceste cheltuieli pot fi rambursate deoarece se află în legătură directă cu activitățile de afaceri.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./18.07.2014 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei, în baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2012, înregistrată cu nr. .x./23.09.2013, cu numărul de referință DE..., depuse de societatea .X. AG din Germania, motivând că livrarea de carburanți destinate utilizării pe aeronave, în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, sunt scutite de taxă.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatară nerezidentă poate beneficia de rambursarea taxei, în condițiile în care în decizia emisă organele fiscale au reținut faptul că livrarea de carburanți destinate utilizării pe***

**aeronave este o operațiune scutită de TVA, fără analiza îndeplinirii tuturor condițiilor de rambursare.**

**În fapt**, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. .x./23.09.2013 cu numărul de referință DE..., rambursarea TVA în sumă de .x. lei pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012.

Prin Decizia nr. .x./18.07.2014, organul fiscal a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei, motivând că operațiunile aferentă pozițiilor 33-35 din lista operațiunilor, sunt scutite de TVA.

Prin contestația depusă societatea susține că zborurile pentru care s-a folosit combustibilul facturat au fost operate de către avionul societății pentru călătorii de afaceri a directorilor societății, astfel acestea nu poate fi considerate zboruri publice.

**În drept**, în conformitate cu dispozițiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

„Art. 147<sup>2</sup>. - (1) **În condițiile stabilite prin norme:**

a) *persoana impozabilă nestabilă în România care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată pentru importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]*”.

Norme metodologice:

„49. În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. **Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) *pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;*

b) *pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;*

c) *pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:*

1. *prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;*

2. *livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.*

(2) *Nu se rambursează: [...]*

b) *taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal; [...]*

(3) *Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă*

*importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:*

*a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;*

*c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

*(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal.*

*(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România. [...]*

*(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.”*

Din prevederile legale invocate mai sus rezultă că dreptul societăților stabilite în alte state membre al Uniunii Europene la restituirea taxei pe valoarea adăugată este stabilit prin Directiva a 9-a (Directiva 2008/9/CE) și poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru întrucât, în materia dreptului comunitar, prevederile directivelor nu se aplică direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere în legislația fiecărui stat membru.

În cazul României, Directiva a 9-a este transpusă prin art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate din România, **persoana nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației române care transpune directiva comunitară, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursării taxei în baza unor documente justificative care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie.**

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 143 alin. (1) lit. i, pct. 2 din Codul fiscal care prevede:

*„Art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar*

*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; [...]*”

Scutirea invocată de organele fiscale vizează livrările de combustibil pentru aeronavele utilizate de companiile aeriene.

Reiese, așadar, că prevederile legale invocate de organele fiscale în cazul facturilor ale căror taxă a fost respinsă la rambursare, se referă numai la companiile aeriene.

Din dosarul contestației rezultă că la cererea de informații suplimentare nr. .x./20.01.2014 cu privire la natura activităților desfășurate de societate, reprezentantul societății în data de 13.02.2014 a precizat următoarele: „Referitor la activitățile clientului nostru în România în anul 2012, vă informăm că .X. AG reprezintă un grup mare german cu .x. colaboratori activi în România. Acești colaboratori sunt producători și furnizori de ciment, beton și alte materiale, precum și filialele românești al grupului .X. AG.”

Acest aspect rezultă și din cererea de rambursare, unde la rubrica obiectul de activitate a societății este înscris codul 2361 - Fabricarea produselor din beton pentru construcții.

Având în vedere cele reținute anterior și faptul că singurul motiv menționat în decizia de rambursare contestată este că livrarea de carburanți destinate utilizării pe aeronave, în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată sunt scutite de taxă, deși este evident că societatea nu se încadrează în categoria companiilor aeriene așa cum prevede conform art. 143 alin. (1) lit. i, pct. 2 din Codul fiscal, iar din documentația la dosar **nu rezultă că organele fiscale au analizat și respectarea celorlalte condiții pentru rambursarea TVA**, urmează a se dispune desființarea parțială a deciziei de rambursare a TVA nr. .x./18.07.2014 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .x. lei pentru ca organele fiscale să procedeze la analiza documentației prezentate și să **se pronunțe asupra acesteia prin decizie, motivată concret și în detaliu**, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea naturii operațiunilor sau altor documente.

Desființarea are la bază prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„Art. 216 - (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.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. [...]*”

Prin urmare, Serviciul reprezentanțe străine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la o nouă analiză, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie,

prin reanalizarea documentelor depuse de .X. AG din Germania referitoare la TVA respinsă la rambursare și contestată în sumă de .x. lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

## **DECIDE**

Desființează, în parte, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./18.07.2014 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .x. lei, urmând ca Serviciul reprezentanțe străine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a .X. AG din Germania pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.