

DECIZIA nr. 913/2015

privind solutionarea contestatiei formulata de
XX GmbH XX din Germania,
inregistrata la D.G.R.F.P. XC sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice XC prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti - Serviciul Reprezentante Straine si Nerezidenti, prin adresa nr. X din 25.08.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia depusa de catre societatea XX GmbH XX, persoana impozabila nestabilita in Romania, stabilita in Germania, .., reprezentata conventional, in baza imputernicirii depusa in original la D.G.R.F.P.X. cu adresa inregistrata sub nr. X, de CSR SRL cu sediul in str. BB, nr. 23, sector N, XC unde solicita comunicarea actelor procedurale.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta in 07.08.2015 si inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015, transmisa prin portalul electronic in data de 19.06.2015 si prin posta pentru care organul emitent nu detine confirmarea de primire, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva a 9-a /2008/CE din data de 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin.(1), art.206, art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile pct. 3.7. din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice XC este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea XX GmbH XX.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Societatea nerezidenta XX GmbH XX contesta decizia de rambursare a TVA nr. X/2015, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare in suma de X lei sustinand, în esenta, urmatoarele:

Societatea a inchiriat un avion cu pilot pe care l-a folosit pentru clientii sai efectuand zboruri locale in Romania si internationale respectiv un zbor din Timisoara la Stuttgart. Facturile din cererea de rambursare sunt aferente acestei inchirieri, reprezentand facturi pentru combustibil si facturi legate de aterizarea avionului. Pentru descifrarea rutelor in facturi sunt trecute initialele (codurile) aeroporturilor, pentru care exemplifica cateva aeroporturi din Germania si cel din Sibiu.

Factura de la pozitia 1, factura X, din Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, este factura de achizitie de combustibil, pentru zboruri de persoane, in interes de serviciu, la nivelul Romaniei, pentru ruta SBZ - ARW, adica Sibiu - Arad, nefiind un zbor international.

Factura de la pozitia 2, factura X, care reprezinta un zbor de la Timisoara la Stuttgart, este inregistrata in sistemul operatorului roman WFS ca efectuata de un operator privat, deoarece XX GmbH nu detine un Certificat de Operator Aerian, dat fiind faptul ca acesta este foarte scump si efectueaza zboruri in interese de afaceri, nefiind indreptatita la o scutire de taxa.

Facturile de la pozitiile 3 - 8, din Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, sunt facturi de achizitii servicii aeroportuare in scopul realizarii transportului de persoane, la nivel domestic, zborurile in discutie fiind la nivel national si nu international.

In drept isi intemeieaza contestatia pe prevederile art. 147² alin. (1) si pct 49 din normele metodologice de aplicare, art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 2, art. 126 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015 emisa de **Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti** din cadrul D.G.R.F.P.X. s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei, pe motiv ca TVA este solicitata eronat, fiind aferenta unor operatiuni scutite, respectiv achizitii de carburanti si prestari de servicii pentru o aeronava care efectueaza transport international de persoane.

Temei de drept: art. 143 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice.

Fata de motivele si documentele mentionate in contestatie organele fiscale mentioneaza ca contestatara nu a depus documente suplimentare fata de cele care au fost avute in vedere cu ocazia solutionarii cererii de rambursare, ca nu a depus pentru facturile de la pozitia 1 si 2 comenzile de vanzare nr. X si nr. X care au stat la baza emiterii facturilor respective, ca din analiza facturilor de la pozitiile 2, 3, 4, 5, 7, 8 rezulta ca zborurile in cauza au locul de plecare si locul de sosire in afara Romaniei, fiind zboruri internationale.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod temeinic si legal organele fiscale au respins la rambursare TVA solicitata de contestatara in conditiile in aceasta din urma nu dovedeste o alta situatie de fapt si de drept decat cea retinuta de organele fiscale.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015 organele fiscale din cadrul au respins la rambursare TVA în suma de X lei, pe motiv ca facturile anexate cererii de rambursare sunt pentru achizitii de carburanti si prestari de servicii aeroportuare pentru o aeronava care efectueaza transport international de persoane, care sunt operatiuni scutite de taxa.

Contestatara sustine ca achizițiile din facturile anexate cererii sunt destinate unor zboruri efectuate in interiorul Romaniei, cu exceptia facturii de la pozitia 2, care este aferenta unui zbor de la Timisoara la Stuttgart, dar si in acest caz operatiunea este taxabila, deoarece nu detine certificat de operator aerian, dat fiind ca acesta este foarte scump.

In drept, potrivit art. 143 alin. (1) lit. i) si art.147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

"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:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, leasingul și închirierea aeronavelor, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pe aeronave;

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

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 144¹, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora;

[...]

(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. 147². - (1) In condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila nestabilita in Romania care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA în Romania, **poate** beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]"

coroborat cu prevederile pct. 49 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 147² din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

"49.

[...]

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;"

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 s-a stabilit:

"Art. 8. [...]

(6) Prin transport international, in sensul art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, se intelege transportul care are fie punctul de plecare, fie punctul de sosire in afara tarii, fie ambele puncte in afara tarii."

"Art. 9.

(1) In sensul art. 143 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, se aplica scutirea de taxa in cazul companiilor aeriene care in principal realizeaza transport international de persoane si/sau de marfuri efectuat cu aeronave,[...]

(2) O companie aeriana este orice persoana impozabila ale carei activitati includ transportul, pe calea aerului, de pasageri sau de marfa in regim de inchiriere sau cu plata. Aceasta include toate liniile aeriene internationale ce asigura transporturi internationale regulate de pasageri si/sau de bunuri si toate companiile ce efectueaza transporturi internationale charter de pasageri si/sau de marfa. Incarcatura reprezinta orice bunuri ce pot fi transportate pe calea aerului, inclusiv corespondenta si animalele.

[...]

(8) In sensul art. 143 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, transportul international are intelesul de la art. 8 alin. (6)."

Se retine ca scutiile de taxa se aplica companiilor aeriene care in principal realizeaza transport international de persoane. Transporturile pot fi regulate sau charter. Transportul este international daca are fie punctul de plecare, fie punctul de sosire in afara tarii, fie ambele puncte in afara Romaniei. O companie aeriana este orice persoana impozabila ale carei activitati includ transportul, pe calea aerului, de pasageri sau de marfa in regim de inchiriere sau cu plata.

Potrivit prevederilor legale anterior citate nu se ramburseaza taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal.

XX GmbH XX nu precizeaza obiectul sau principal de activitate ci doar ca a inchiriat un avion cu pilot pentru zboruri de persoane, in interes de serviciu, zboruri efectuate in principal pe teritoriul Romaniei. Itinerariul zborurilor rezulta din locurile de plecare si sosire inscrise in facturile anexate cererii de rambursare, explicatiilor date la cererile de informatii suplimentare si facturile emise de XSA.

Analizand datele cuprinse in documentele depuse de XX GmbH rezulta urmatoarele:

- pozitia 1 - factura X din 01.06.2013, cu TVA in suma de X lei, este emisa de furnizorul X Service, pentru achizitii din 30.05.2013 de carburant avion si taxe aeroportuare. Ca puncte de plecare si sosire in factura apar codurile SBZ/LRSB si ARW/LRAR care reprezinta codurile IATA/ICAO pentru aeroporturile Sibiu si Arad;

- pozitia 2 - factura X din 10.07.2013, cu TVA in suma de X lei, este emisa de furnizorul X Service pentru o alimentare din 24.06.2013 cuprinzand taxe carburanti si aeroportuare. Ca puncte de plecare si sosire in factura in limba romana apar codurile TSR/LRTR si ARW/LRAR care reprezinta codurile IATA/ICAO pentru aeroporturile din Timisoara si Arad. In acelasi timp pe factura in limba engleza apar codurile TSR/LRTR si STR/EDDS care reprezinta codurile IATA/ICAO pentru aeroporturile din Timisoara si Stuttgart - Germania.

- pozitia 3 - factura X din 30.05.2015, cu TVA in suma de X lei, este emisa de furnizorul X pentru tarif zbor intoarcere si taxe conexe. La factura este anexat un "Raport Detaliat Factura" in care ca punct de sosire apare codul IATA ARW - Arad si punct de origine-plecare BCM - Bacau;

- pozitia 4 - factura X din 24.06.2013, cu TVA in suma de X lei, emisa de furnizorul X SA pentru tarif zbor intoarcere si taxe conexe. La factura este anexat un "Raport Detaliat Factura" in care ca punct de sosire apare codul IATA HAM - Hamburg si punct de origine-plecare TGM - Targu-Mures;

- pozitia 5 - factura X din 29.05.2013, cu TVA in suma de X lei, emisa de furnizorul XX SRL pentru taxe aeroportuare. Ca puncte de plecare si sosire in anexa la factura apar codurile LRAR si LRSB care reprezinta codurile ICAO pentru aeroporturile Arad si Sibiu;

- pozitia 6 - factura X din 01.06.2013, cu TVA in suma de X lei, emisa de furnizorul Menzies Aviation SA pentru tarif zbor intoarcere si taxe conexe. La factura este anexat un "Raport Detaliat Factura" in care ca punct de sosire apare codul IATA MUC - Munchen si punct de origine-plecare SBZ - Sibiu.

- pozitia 7 - factura X din 29.05.2013, cu TVA in suma de X lei, emisa de furnizorul X SA pentru tarif zbor intoarcere si taxe conexe. La factura este anexat un "Raport Detaliat Factura" in care ca punct de sosire apare codul IATA BCM - Bacau si punct de origine-plecare BRN - Berna. Elvetia.

- pozitia 8 - factura X din 23.06.2013, cu TVA in suma de X lei, emisa de Aeroportul Targu Mures pentru taxe aeroportuare conform fisa handling din 23.06.2013. In fisa apare ruta EDTY-LRTM-LRTR ,care sunt codurile ICAO pentru aeroporturile ADOLF WÜRTH din SCHWÄBISCH HALL-Germania, Targu Mures si Timisoara.

Aplicand regula punctelor de plecare si sosire rezulta ca facturile de la pozitiile nr. 2, 4, 6, 7 si 8 sunt aferente unor curse internationale pentru care este aplicabila scutirea de TVA. Totodata, tinand cont de faptul ca din 8 facturi cinci sunt aferente transportului international rezulta ca XX GmbH a realizat **in principal** transport international cu aeronave, prin urmare si pentru celelalte trei curse se aplica acelasi regim. Aceasta cu atat mai mult cu cat se observa ca exista curse internationale ce includ in ruta doua aeroporturi din Romania (pozitia 8) iar sustinerile contestarii ca numai cursa pentru care a atasat factura de la pozitia 2, anexata cererii de rambursare, este o cursa internationala, se dovedeste a fi neintemeiata.

Codurile IATA si ICAO sunt coduri internationale stabilite pentru aeroporturi de Asociatia Internationala de Transport Aerian respectiv Organizatia Aviatiei Civile Internationale. Astfel lista de aeroporturi din Romania autorizate pentru operatiuni aeriene civile de transport aerian public cuprinde urmatoarele coduri IATA si ICAO:

Cod ICAO	Cod IATA	Numele aeroportului și orașul deservit	Judet
LRAR	ARW	Aeroportul Internațional Arad	Arad
LRBC	BCM	Aeroportul Internațional „George Enescu” Bacău	Bacău
LRBM	BAY	Aeroportul Internațional Baia Mare	Maramureș
LRBS	BBU	Aeroportul Internațional București Băneasa - Aurel Vlaicu	București
LROP	OTP	Aeroportul Internațional Henri Coandă București	Ilfov
LRCL	CLJ	Aeroportul Internațional Cluj	Cluj
LRCK	CND	Aeroportul Internațional Mihail Kogălniceanu Constanța	Constanța
LRCV	CRA	Aeroportul Internațional Craiova	Dolj
LRIA	IAS	Aeroportul Internațional Iași	Iași
LROD	OMR	Aeroportul Oradea	Bihor
LRSM	SUJ	Aeroportul Internațional Satu Mare	Satu Mare
LRSB	SBZ	Aeroportul Internațional Sibiu	Sibiu
LRSV	SCV	Aeroportul Internațional „Ștefan cel Mare” Suceava	Suceava
LRTM	TGM	Aeroportul Transilvania Târgu Mureș	Mureș
LRTR	TSR	Aeroportul Internațional Timișoara - Traian Vuia	Timiș
LRTC	TCE	Aeroportul Delta Dunării Tulcea	Tulcea

Prefixuri de tara prevazute de codurile ICAO sunt:

- ED pentru Germania
- LR pentru România

Nu se poate retine ca intemeiata sustinerea contestatarei ca nu efectueaza zboruri internationale deoarece nu detine un Certificat de Operator Aerian, dat fiind faptul ca acesta este foarte scump, deoarece transportul international este definit de Ordinul 2222/2006 functie de punctul de sosire si punctul de plecare si nu de detinerea unui certificat de operator aerian.

Cum organul de solutionare a contesatiei nu se poate substitui contestatarei, pentru motivele de fapt si de drept invocate in sustinerea contestatiei, iar argumentele

contestatarei nu demonstreaza o alta situatie de fapt decat cea retinuta de organele fiscale, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), și art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) *motivele de fapt și de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;* ”

“Art. 213 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, care stipulează:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neintemeiata**, *in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, să anexeze contestației înscrisurile doveditoare, organul de soluționare analizând contestația și în funcție **de documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Societatea a invocat în favoarea sa ca achizițiile sunt aferente unor curse locale efectuate în România și nu internaționale. Tocmai de aceea societatea avea cu atât mai mult obligația de a dovedi cu documente corespunzătoare rutele de transport.

Cum contestatara nu a depus documente care să probeze efectuarea transportului de persoane numai local, pe teritoriul României, nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate reține ca societatea a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, contestația **urmand a fi respinsa ca neintemeiata.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 143 alin. (1) lit. i) și art. 147² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 49 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 147² din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004; art. 206 alin.(1), art. 213 alin.(1) , art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014; prevederile 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 precizate mai sus:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de societatea XX GmbH XX împotriva deciziei nr. X/2015 de rambursare a taxei pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile, nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.X., prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de X lei.

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

Director General,