



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Solutionare Contestatii



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
e-mail : [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)

### **D E C I Z I E nr. 2378/760/03.09.2014**

privind solutionarea contestatiei formulate de ..... cod de inregistrare  
fiscala ....., cu domiciliul in .....

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de DGRFP Bucuresti prin adresa nr. .... inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. ...., cu privire la contestatia formulata de ..... cod de inregistrare fiscala ....., cu domiciliul in .....

Prin adresa numarul ....., Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a delegat competenta de solutionare a contestatiilor catre structurile specializate din cadrul directiilor regionale, in consecinta DGRFP Timisoara este investita cu competenta de solutionare a contestatiei.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ....

Contestatia a fost formulata si semnata de catre societate prin reprezentantul sau legal.

Actiunea in procedura prealabila a fost formulata in termenul prevazut de dispozitiile art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile art. 205 si ale art. 209 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3333/2011, privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui

organ de solutionare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de .....

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DRGFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

**I.** Prin contestatia formulata societatea contestatoare ataca in procedura prealabila Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ....

Petenta solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ...., emisa cu privire la Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene pentru anul 2010, perioada ....., inregistrata cu nr. ....si avand numarul de referinta .....

In argumentarea celor solicitate ..... invoca urmatoarele:

**IN FAPT:**

..... este o societate cu raspundere limitata, avand sediul activitatii economice si inregistrata in scopuri de TVA in Germania, specializata in comercializarea obiectelor de papetarie.

In perioada ianuarie 2010 - august 2010, Zentrale Handelsgesellschaft - ..... - mbH, in calitate de cumparator, a achizitionat bunuri (i.e. hatie) de la .....persoana impozabila avand sediul activitatii economice si inregistrata in scopuri de TVA in (Anexa 1 la contestatie - factura emisa de .....). Petenta mentioneaza ca .....este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, avand codul de inregistrare in scopuri de TVA....., avand in vedere ca bunurile achizitionate de ..... de la .....au fost achizitionate de ..... de la un furnizor slovac, bunurile fiind expediate direct din Slovacia in Romania, conform documentelor de transport (Anexa 2 la contestatie - documentul de transport).

Astfel, .....a declarat achizitiile de bunuri din Slovacia drept achizitii intracomunitare de bunuri in Romania (pentru care s-a inregistrat in scopuri de TVA in Romania) si a efectuat ulterior livrari locale de bunuri in Romania catre ....., pentru care a colectat TVA. Astfel,

..... a primit facturi cu TVA de la.....

In cazul livrarilor locale efectuate de .....catre ....., persoana stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania, aceasta din urma ca beneficiar al livrarii este persoana obligata la plata TVA in Romania, avand in vedere faptul ca ..... nu este stabilita sau considerata a fi stabilita in scopuri de TVA in Romania, si nici inregistrata in scopuri de TVA in Romania. Astfel, ..... a emis facturi fara TVA catre ....., iar acesta din urma a platit TVA in Romania prin aplicarea taxarii inverse (Anexa 3 la contestatie- factura emisa de ..... care .....

Avand in vedere cele de mai sus, ..... a depus in data de ..... Cererea de rambursare a taxei pe valoare adaugata catre persoane impozabile nestabilite in Romania dar stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene Nr. 2145 („Cerere de rambursare”).

In urma analizei Cererii de rambursare, autoritatile fiscale au emis Decizia de rambursare prin care s-a stabilit faptul ca TVA solicitata la rambursare aferenta achizitiilor efectuate de ..... in Romania este respinsa, considerand ca ..... devine o persoana stabilita din perspectiva TVA in Romania, avand in vedere ca efectueaza in mod regulat livrari de bunuri care ..... Mai mult, autoritatile romane considera ca ..... ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in Romania.

In cadrul Deciziei de rambursare autoritatile motiveaza concluzia mai sus mentionata cu urmatorul temei de drept : art. 147<sup>2</sup>, alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare („Codul fiscal”)

„(1) In conditiile 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 in 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. (1) lit. a) alin. (23) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare („Norme metodologice”),

„(1) In baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de care Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau

in care s-au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita:

[••]

(23) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata. ",

Mai mult, autoritatile fiscale fac referire si la art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal „(2) In intelesul prezentului titlu:

(...)

b) o persoana impozabila care are sediul activitatii economice in afara Romaniei se considera ca este stabilita in Romania daca are un sediu fix in Romania, respectiv daca dispune in Romania de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile;"

coroborat cu prevederile art. 153 alin. (2) lit. c) pct. 1

„(2) Persoana impozabila care are sediul activitatii economice in afara Romaniei, dar este stabilita in Romania printr-un sediu fix, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), este obligata sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in Romania, astfel:

c) inainte de realizarea unor activitati economice de la respectivul sediu fix in conditiile stabilite la art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) si c) care implica:

1. livrari de bunuri taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, inclusiv livrari intracomunitare scutite de TVA conform art. 143 alin. (2);" si ale art. 150 alin. (1) din Codul fiscal „(1) Persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, cu exceptia cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) si art. 160".

Astfel, in conform bazei legale mentionate mai sus, autoritatile fiscale considera ca Zentrale Handelsgesellschaft - ..... - mbH a creat in Romania un sediu fix si ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania. In plus, autoritatile considera ca Zentrale Handelsgesellschaft - ..... - mbH nu a prezentat toate documentele solicitate in vederea solutionarii cererii de rambursare.

### ***IN DREPT***

Temeiurile de jure care stau la baza prezentei contestatii si in baza carorasocietatea petenta arata ca nu poate fi de acord cu masurile dispuse de organele de inspectie fiscala constau in:

- ..... este o persoana impozabila avand sediul activitatii economice in Germania care nu are un sediu fix in Romania conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal;
- ..... nu are obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 din Codul fiscal avand in vedere ca in cazul livrarii locale de bunuri de la Zentrale Handelsgesellschaft - ..... - mbH catre ....., persoana obligata la plata TVA este ....., conform art. 150 alin. (6) din Codul fiscal;
- ..... a efectuat achizitii de bunuri avand locul, conform art. 132 alin. (1) lit c) *„unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate”* pentru care a primit facturi cu TVA de la furnizorul sau, care a fost solicitata la rambursare cu respectarea prevederilor art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice;
- ..... a prezentat autoritatilor fiscale toate documentele solicitate pentru solutionarea cererii de rambursare a TVA.

In cele ce urmeaza petenta prezinta in detaliu argumentele care stau la baza temeiurilor de jure mentionate mai sus.

#### **Sediu fix din perspectiva TVA**

..... nu are un sediu fix in Romania si, astfel, nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, ca urmare a livrarilor de bunuri efectuate care .....

Prevederile legale in acest sens sunt expuse in cele ce urmeaza:

Conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal *„b) o persoana impozabila care are sediul activitatii economice in afara Romaniei se considera ca este stabilita in Romania daca are un sediu fix in Romania, respectiv daca dispune in Romania de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile;”*

..... nu are un sediu fix in Romania, intrucat nu dispune in Romania de resurse tehnice si nici umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile in Romania. Dupa cum se mentioneaza de altfel la punctul 1 alin. (4) din Normele metodologice, *„[...] Pentru ca sediul fix sa existe in Romania este necesar ca persoana impozabila sa indeplineasca conditiile art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b)”*.

In tranzactia de fata, partile aplica structura de cumparator-revanzator, astfel ca bunurile achizitionate de ..... de la furnizorul sau .....sunt facturate catre clientul lui ....., si anume care ..... Bunurile nu au ajuns niciodata fizic la ..... acestea fiind transportate direct din Slovacia la depozitul ..... din Romania si facturate de catre furnizorul slovac catre .....

Petenta subliniază faptul că nu dispune în România de resurse tehnice (e.g. nu detine facilități de producție sau de depozitare) sau umane (i.e. .... nu are personal în România), astfel că nu poate crea un sediu fix din perspectiva TVA în România.

Având în vedere prevederile legislative de mai sus, petenta consideră că nu are un sediu fix în România, nefiind astfel stabilită în scopuri de TVA în România.

### **Obligația înregistrării în scopuri de TVA în România**

..... nu are obligația înregistrării în scopuri de TVA în România având în vedere că beneficiarul său, și anume ....., este persoana obligată la plata taxei în legătură cu achizițiile de bunuri efectuate de la .....

În baza prevederilor art. 153, alin. (4) „O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6). coroborate cu art. 150 alin. (6) din Codul fiscal „in alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.”,

..... apreciază că nu este persoana obligată la plata TVA, obligația plății TVA revenind clientului român, persoana impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, și anume ..... Astfel, nu are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

### **Drept de rambursare a TVA aferent achizițiilor locale de bunuri în România**

Potrivit prevederilor art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal „persoana impozabilă nestabilită 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 achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România”.

De asemenea, punctul 49 din Normele la Codul fiscal privind punerea în aplicare a art. 147<sup>2</sup> prevede că: „(..) Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de

catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

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

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal."

Astfel, asa cum rezulta din prevederile legale de mai sus, Zentrale Handelsgesellschaft - ..... - mbH arata ca este indreptatita sa solicite rambursarea TVA aferenta achizitiilor efectuate avand in vedere ca in perioada in legatura cu care este solicitata rambursarea de TVA conditiile mai sus mentionate au fost indeplinite.

Mai specific, petenta arata ca nu are in Romania un sediu fix. De asemenea, ..... nu este inregistrata sau obligata a fi inregistrata in scopuri de TVA in Romania, avand in vedere ca beneficiarul, ..... este persoana obligata la plata TVA in Romania pentru livrarile locale de bunuri efectuate de .....

In concluzie, ..... considera ca este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA facturata de furnizorul sau .....pentru achizitiile de bunuri efectuate de la acesta din urma.

In acest sens, contestatoarea considera ca respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri primite de ..... de la .....pentru achizitiile locale de bunuri din Romania sub motivul ca ..... este stabilita in scopuri de TVA in Romania, avand un sediu fix in Romania in momentul efectuarii achizitiilor de bunuri in Romania, nu este justificata.

### **Documente solicitate pentru solutionarea cererii de rambursare a TVA:**

Societatea contestatoare transmite atasat un exemplu de set de documente solicitate de autoritatile fiscale pe parcursul solutionarii cererii de rambursare a TVA, reprezentand:

- comanda primita de ..... de la clientul sau, .....
- comanda transmisa de ..... furnizorului sau.....;
- factura emisa de....., mentionand codul sau de TVA din Romania, catre ..... cu TVA, pentru livrarile locale de bunuri din Romania;
- documentul de transport al bunurilor din Slovacia in Romania la depozitul ..... (beneficiarul final al livrarii de bunuri), factura emisa de ....., mentionand codul sau de TVA din Germania, catre clientul sau .....
- documentul care atesta plata TVA efectuata de catre ..... catre.....

Societatea petenta transmite acest set de documente drept exemplu, avand in vedere ca aceste documente au fost transmise in timpul derularii procesului de rambursare, aratandu-si disponibilitatea de a retransmite intregal aceste documente.

In plus fata de cele de mai sus, contestatoarea mentioneaza ca in baza prevederilor legislative, prezentarea unor contracte incheiate de parti pentru tranzactii cu bunuri nu este obligatorie. Oricum, in situatia de fata, bunurile au fost livrate in baza comenzilor emise de ....., respectiv ..... (Anexa 4 la contestatie - comanda transmisa de ..... furnizorului sau .....si Anexa 5 - comanda primita de ..... de la clientul sau, .....

..... mentioneaza ca prevederile Directivei 2008/9/EC privind rambursarea TVA catre persoane impozabile nestabilite in statul membru care acorda rambursarea, dar stabilite in alt stat membru nu prevad faptul ca pentru a beneficia de rambursarea TVA facturata de furnizorii inregistrati in scopuri de TVA in alt stat membru (Romania), solicitantul trebuie sa faca dovada platii acestei TVA catre furnizor.

Totusi, ..... a pus la dispozitia autoritatilor fiscale copii dupa documentele care atesta plata TVA efectuata de ..... care....., un exemplu de asemenea document fiind atasat la prezenta contestatie (Anexa 6 la contestatie).

Asa cum este specificat si in notele explicative, asemenea documente de plata prevad plata si altor facturi primite de la....., dar care nu au legatura cu operatiunile desfasurate in Romania, avand in vedere pur si simplu modalitatea in care ..... a efectuat platile in cursul anului.

### **CONCLUZIE**



Avand in vedere argumentele prezentate mai sus, ..... considera ca este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA aferenta achizitiilor de bunuri efectuate in Romania de la furnizorul sau.....

Astfel, fata de argumentele expuse mai sus, petenta solicita solutionarea prezentei contestatii si prin decizia pronuntata admiterea acesteia, iar pe cale de consecinta anularea Deciziei de rambursare cu privire la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ..... RON solicitata de ..... - ..... - mbH.

**II.** Organele fiscale din cadrul DGRFP Bucuresti - Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii cererii numarul ....., formulata de ..... privind rambursarea TVA aferenta perioadei .....

Prin cererea in cauza a fost solicitata rambursarea TVA in quantum de .....lei.

Urmare a verificarii documentare efectuate, autoritatea fiscala romana, in speta DGRFP Bucuresti, a emis Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. .... prin care s-a respins la rambursare suma de .....lei.

Autoritatea fiscala emitenta a actului administrativ fiscal in cauza arata ca TVA solicitata la rambursare a fost respinsa din urmatoarele motive:

*„Avand in vedere ca in urma analizarii documentelor transmise urmare celor solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr. 2145/27.01.2011 s-a constatat ca nu au fost transmise toate documentele solicitate, s-a transmis cererea de alte informatii suplimentare nr. 2145/01.04.2011 prin care s-au solicitat urmatoarele documente: copii ale facturilor emise catre ....., copii dupa facturile emise de SC .....Deutschland GmbH & CO.KG care sa poata fi comparate cu plata acestora intrucat documentele de plata transmise reprezinta contravaloarea unor cecuri emise in baza unor centralizatoare de facturi emise de furnizorul din Romania, documente din care sa rezulte circuitul ulterior al marfurilor achizitionate intrucat nu au fost transmise contractele incheiate cu Kaufland Romania si SC .....*

*Din documentele transmise a rezultata ca ..... - ..... – MBH achizitioneaza hartie indigo de la SC ....., societate inregistrata in scopuri de TVA in Romania, pe care o livreaza in mod regulat lui ....., persoana impozabila romana, ca urmare se considera ca ..... - ..... – mbH este o*

*persoana impozabila stabilita in Romania. Astfel, ..... -  
..... - ..... trebuia sa se inregistreze in scopuri  
de TVA in Romania”.*

Prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei depusa de  
.....t - ..... - ..... , avand in vedere  
probele noi prezentate la dosarul contestatiei, se precizeaza ca „operatiunile  
facturate au constat in achizitionarea in Romania de catre ..... de produse  
de papetarie(hartie indigo) de la .....Deutschland –  
societate inregistrata in scopuri de TVA in Romania. Bunurile mentionate sunt  
transportate de catre furnizorul slovac direct catre clientul final  
..... in Romania, astfel ca in cadrul acestor tranzactii  
in lant, .....realizeaza o achizitie intracomunitara in  
Romania si trebuie sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania. In acest  
sens livrarile efectuate de .....sunt considerate livrari  
locale pentru care locul livrarii este Romania locul in care se gasesc bunurile in  
momentul cand sunt puse la dispozitia cumparatorului).

*Din punct de vedere al taxei aceste operatiuni sunt impozabile in  
Romania conform art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul  
fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.*

*Locul livrarii etse considerat a fi in Romania conform prevedrilor art. 132  
alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.  
Persoana obligata la plata taxei pentru aceste livrari de bunuri este  
.....Deutschland conform art. 150 alin. (1) din Codul  
Fiscal, acesta fiind motivul pentru care .....a emis  
facturi catre ..... cu TVA.*

*Ulterior acestor achizitii de la .....hartia este  
vanduta de .....-mbH catre  
..... Conform explicatiilor mentionate in contestatie,  
pentru aceste livrari ..... emite facturi de pe codul sau  
de TVA in Germania catre ..... Conform explicatiilor  
mentionate in contestatie, pentru aceste livrari .....  
emite facturi de pe codul sau de TVA in Germania catre ..... in calitatea sa  
de beneficiar este persoana obligata la plata TVA IN Romania potrivit dispozitiilor  
art. 150 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si  
completarile ulterioare.*

*In consecinta societatea nu are obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in  
Romania.*

*Fata de cele mentionate mai sus consideram ca suma de .....  
RON intruneste conditiile de a fi admisa la rambursare.”*

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

Organele fiscale din cadrul DGRFP Bucuresti-Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii cererii numarul ....., privind rambursarea TVA aferenta perioadei ianuarie – august 2010, prin care a fost solicitata rambursarea TVA in cuantum de .....lei.

In solutionarea cererii in cauza, organele fiscale din cadrul DGRFP Bucuresti au emis Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ....

Prin decizia in cauza, autoritatea fiscala din Romania a respins la rambursare TVA in cuantum de .....lei.

In fapt, operatiunile facturate au constat in achizitionarea in Romania de catre ..... de produse de papetarie (hartie indigo) de la .....Deutschland – societate inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Contestatoarea sustine ca bunurile mentionate sunt transportate de catre furnizorul slovac direct catre clientul final ..... in Romania.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010:

Codul fiscal:

„Art. 147<sup>2</sup>. - (1) *In conditiile 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 in Romania, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania.(...) ”*

Normele metodologice:

„49. (1) *In baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni*

*economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;*

*b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;*

*c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, **cu exceptia urmatoarelor operatiuni:***

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

*2. **livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.(...)***

Codul fiscal:

*„Art. 150 (...) (6) In alte situatii decat cele prevazute la alin. (2) - (5), in cazul in care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizata de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania sau nu este considerata a fi stabilita pentru respectivele livrari de bunuri/prestari de servicii pe teritoriul Romaniei conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) si care nu este inregistrata in Romania conform art. 153, persoana obligata la plata taxei este persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila, stabilita in Romania sau nestabilita in Romania, dar inregistrata prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrari de bunuri/prestari de servicii care au loc in Romania, conform art. 132 sau 133.”*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 132, art. 150, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in cursul anului 2010:

*„Art. 125<sup>1</sup> (2) In intelesul prezentului titlu:*

*a) o persoana impozabila are un sediu fix in Romania daca dispune in Romania de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile.*

*b) o persoana impozabila este stabilita in Romania in cazul in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:*

*1. persoana impozabila are in Romania un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vanzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu exceptia santierelor de constructii;*

*2. structura este condusa de o persoana imputernicita sa angajeze persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii;*

*3. persoana care angajeaza persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii sa fie imputernicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;*

4. *obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu.*”

„Art. 126. - (1) *Din punct de vedere al taxei sunt **operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”*

„Art. 132. - (1) *Se considera a fi **locul livrării de bunuri:***

*a) **locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, in cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert. Daca locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situeaza in afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de catre importator si locul oricarei livrari ulterioare se considera in statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se considera a fi transportate sau expediate din statul membru de import.***

*b) (...)*

*c) **locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;***”

coroborate cu HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*10. (1) In sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert** care actioneaza in numele și in contul unuia dintre aceștia, daca transportul este in sarcina furnizorului sau a cumparatorului. Terța persoana care realizeaza transportul in numele și in contul furnizorului sau al cumparatorului este transportatorul sau orice alta persoana care intervine in numele și in contul furnizorului ori al cumparatorului in realizarea serviciului de transport.*

*(2) (...)*

*(3) Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, **locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul in care bunurile nu sunt transportate sau expediate.** In categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, intre vanzator și cumparator nu exista relație de transport. **Exemplu:** o persoana impozabila A stabilita in Romania livreaza bunuri unei alte persoane impozabile B stabilite in alt stat*

*membru sau in Romania. **Bunurile sunt transportate direct la C, o alta persoana care cumpara bunurile de la B. In primul caz persoana obligata sa realizeze transportul este A sau B. Pe relația A-B se considera o livrare cu transport, iar pe relația B-C se considera o livrare fara transport. In al doilea caz, daca persoana obligata sa realizeze transportul este C, pe relația A-B se considera o livrare fara transport, locul livrării fiind locul unde bunurile sunt puse la dispoziția lui B, iar in relația B-C se considera o livrare cu transport, locul livrării fiind locul unde incepe transportul, respectiv in statul membru al furnizorului A, unde se afla bunurile atunci cand incepe transportul.***

*„Art. 150. - (6) In alte situații decat cele prevazute la alin. (2) - (5), in cazul in care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizata de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania sau nu este considerata a fi stabilita pentru respectivele livrari de bunuri/prestari de servicii pe teritoriul Romaniei conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și care nu este inregistrata in Romania conform art. 153, persoana obligata la plata taxei este persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila, stabilita in Romania sau nestabilita in Romania, dar inregistrata prin reprezentant fiscal, **care este beneficiar al unor livrari de bunuri/prestari de servicii care au loc in Romania, conform art. 132 sau 133.**”*

*“Art. 153 (...)(4) O persoana impozabila care nu este stabilita in Romania conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și nici inregistrata in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 va solicita inregistrarea in scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul Romaniei care dau drept de deducere a taxei, inainte de efectuarea respectivelor operațiuni, **cu excepția situațiilor in care persoana obligata la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6).** Nu sunt obligate sa se inregistreze in Romania, conform acestui articol, persoanele stabilite in afara Comunității care efectueaza servicii electronice catre persoane neimpozabile din Romania și care sunt inregistrate intr-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate in Comunitate.”*

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata pentru livrari de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusa unor conditionalitati specifice acestui tip de rambursare.

Condițiile ce trebuie indeplinite in vederea rambursării taxei sunt reglementate la pct. 49 din norme, iar procedura de solutionare a cererilor de rambursare a taxei de valoarea adaugata, depuse de persoanele impozabile in

temeiul Directivei a 9-a a CEE,este reglementata prin OPANAF nr. 4/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate de catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, in baza acestor prevederi legale, mai sus enuntate, taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

- pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;
- pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;
- pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor expres stipulate la pct. 49 din HG nr. 44/2004 (de. ex.: livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal, s.a.).

In cazul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementata la art. 145 din Codul fiscal, iar conditiile de exercitare a dreptului de deducere sunt prevazute la art. 146 din Codul fiscal. De asemenea, la acelasi art. 145 este prevazuta si exceptia, potrivit careia in cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul Romaniei, se aplica prevederile art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal in perioada in care nu au fost inregistrate in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal.

Societatea nerezidenta a atasat la dosarul contestatiei, pentru exemplificare, o singura factura din care rezulta ca o parte din marfa a fost livrata de Zentrale Handelsgesellschaft mbh catre ..... si un singur CMR (document de transport), tradus, fara a atasa documentul original care poarta si stampilele destinatarului si cea a transportatorului.

Pentru a se putea stabili cu exactitate daca ne aflam in situatia livrarii unui bun cu transport sau fara in relatia .....Deutschland - trebuie analizate urmatoarele aspecte:

- daca pentru fiecare factura de livrare emisa de .....Deutschland exista comanda sau prevedere contractuala din care sa rezulte ca marfa este livrata direct catre .....
- in sarcina cui este realizarea transportului;

- care este documentul original, insotit de traducerea in limba romana in baza caruia s-a realizat transportul de la .....Deutschland catre ..... (asa cum sustine contestatoarea);
- daca toate bunurile achizitionate de au facut obiectul unor livrari ulterioare, actionand ca un cumparator revanzator, catre .....

Astfel, desi societatea a exemplificat care este circuitul documentelor, aceasta nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici nu a atasat la dosarul contestatiei toate documentele care sa stabileasca in sarcina cui este transportul (comenzi sau contracte aferente tuturor facturilor emise) si nici toate

Pentru a clarifica circuitul bunurilor, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa solicite, iar contestatoarea avea obligatia sa prezinte, documentele de transport care atesta deplasarea bunurilor, contractele, comenzile sau alte documente care atesta livrarea, eventuale asigurari si conditii de livrare, documente care atesta in principal valoarea marfii si in sarcina cui este transportul.

Din documentele atasate la dosarul contestatiei nu se poate stabili cu exactitate pentru fiecare factura in parte in sarcina cui este transportul si daca toate bunurile facturate de .....Deutschland catre au fost refacturate de contestatoarea catre ..... si au fost transportate la acesta din urma.

Potrivit exceptiei prevazuta la pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, date in aplicarea art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal, societatea nerezidenta poate beneficia de rambursarea TVA potrivit Directivei 2008/9/CE, in situatia in care pe parcursul perioadei de rambursare aceasta a livrat bunuri si a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal;

Organul fiscal nu a analizat in amanunt operatiunile desfasurate de contestatara in perioada ianuarie-august 2010 (achizitiile si livrarile de bunuri pe teritoriul Romaniei), respectiv nu a analizat:

- daca societatea nerezidenta este persoana impozabila stabilita in Romania, in sensul dispozitiilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal;
- care este persoana obligata la plata TVA pentru acele livrari efectuate pe teritoriul Romaniei;
- daca pentru toate bunurile aferente facturilor pentru care se cere rambursarea clientii societatii erau persoane impozabile stabilite si inregistrate in scopuri de TVA in Romania.

Intrucat motivul principal potrivit caruia s-a respins la rambursare TVA solicitata de societate (obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal) este sustinut numai de simpla afirmatie potrivit careia hartie de copiator achizitionata a fost livrata pe teritoriul Romaniei, fara a se analiza daca contestatoarea realizeaza activitati economice



de la un sediu fix, trebuie reanalizata situatia tinandu-se cont de prevederile legale antementionate.

In conformitate cu Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a TVA formulate de catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, aprobata prin OPANAF nr. 4/2010:

*„8. Compartimentul de specialitate analizeaza documentația depusa de solicitant, verificand respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 din normele metodologice.*

*9.1. In cazul in care compartimentul de specialitate considera ca nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informații suplimentare, in special de la solicitant, dar și de la autoritațile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la pct. 49 alin. (21) din normele metodologice.*

*9.2. In cazul in care informațiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea de rambursare se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace.*

*9.3. Daca, ulterior transmiterii cererii de informații suplimentare, compartimentul de specialitate considera necesar, se pot solicita alte informații suplimentare.*

*10. Informațiile solicitate in conformitate cu pct. 9 din prezenta procedura pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoilei intemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la pct. 49 alin. (11) din normele metodologice nu se aplica.*

*11. Solicitarea de informații potrivit pct. 9 din prezenta procedura se face prin completarea și transmiterea cererilor de informații suplimentare/alte informații suplimentare, ale caror modele sunt prevazute in anexele nr. 2, 3 și 4 la prezenta procedura. ”.*

Potrivit art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata *„organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”, iar conform art. 65 alin. (2) „organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”.*

Astfel, se retine ca organele fiscale investite cu solutionarea cererii de rambursare aveau obligatia sa analizeze detaliat si temeinic operatiunile pentru care societatea nerezidenta a solicitat rambursarea si sa nu procedeze la tratarea lor globala, drept achizitii urmate de livrari de bunuri pentru care avea obligatia

inregistrării în scopuri de TVA. Tratatându-le global, organele fiscale n-au analizat nici incidența altor prevederi legale, cum ar fi prevederile art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele fiscale aveau obligația ca în referatul pentru analiza documentară să procedeze la analiza îndeplinirii și celorlalte condiții prevăzute la pct. 49 din Normele metodologice date, inclusiv dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145, art. 145<sup>1</sup> și art. 146 din Codul fiscal. Or, în referat și în decizia de rambursare organele fiscale s-au limitat exclusiv la aprecierea globală ca achizițiile vizează bunuri care ulterior sunt livrate în România, fără a analiza dacă aceste livrări se realizează prin intermediul unui sediu fix.

Având în vedere cele reținute anterior, faptul că singurul motiv menționat în decizia de rambursare contestată este că trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA în România, fără nicio altă analiză a îndeplinirii condițiilor de rambursare, fără solicitarea documentelor din care să rezulte care este locul livrării bunurilor, respectiv dacă are loc o livrare de bunuri cu transport sau fără, așa cum este prevăzut la art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, urmează a se dispune desființarea deciziei de rambursare a TVA nr. .... pentru ca organele fiscale să procedeze la analiza documentației prezentate și să se pronunțe asupra acesteia prin decizie, motivată concret și în detaliu pentru fiecare tip de achiziție, inclusiv, dacă se considera necesar, prin solicitarea de documente și informații suplimentare necesare clarificării speței.

Desființare are la bază art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.”*

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 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, unde se precizează:

*„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

*11.7. 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.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

### **D E C I D E :**

- desfiintarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, nrpentru suma de .....lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

- .....-;

- DGRFP Bucuresti -

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**