

## DECIZIA nr. 904/2014

privind soluționarea contestației formulată de

.X.,

înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 66123/19.09.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. cu privire la contestația formulată de .X., cu sediul în X, Germania.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 02.09.2014 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 62691/05.09.2014, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/02.07.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **x lei**.

Având în vedere dispozițiile 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 adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare și constatând ca, 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, coroborate cu pct. 3.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea .X.

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

**I.** Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 62691/05.09.2014, societatea precizează că domnul Y, în calitate de consultant fiscal, nu cunoaște limba română, fapt pentru care n-a răspuns la solicitarea organului fiscal privind documentele solicitate. În susținerea contestației depune la dosarul cauzei copia bonurilor fiscale pentru care s-a solicitat TVA de rambursat, reprezentând achiziții de carburanți pe teritoriul României, precum și centralizatoare ale bonurilor, netraduse în limba română.

**II.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/02.07.2014 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 2013, înregistrată cu nr. x/08.05.2014, cu numărul de referință DE..., depuse de .X. – Germania.

**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 nerezidentă poate beneficia de rambursarea TVA aferentă achizițiilor de carburanți din România în condițiile în care din analiza documentelor depuse în susținerea cauzei rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile legale de rambursare.***

**În fapt**, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. x/08.05.2014 cu numărul de referință DE..., rambursarea TVA în sumă de x lei, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

Prin Decizia de rambursare TVA nr. X/02.07.2014, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. a respins suma solicitată la rambursare TVA, având în vedere că în urma solicitării, societatea nu a prezentat documente solicitate prin adresa nr. x/15.05.2014.

Prin contestația depusă societatea anexează copia bonurilor fiscale pentru care s-a solicitat TVA la rambursare, fără să aibă înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, precizând că motivul netrimiterii răspunsului a fost neînțelegerii limbii române.

**În drept**, art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**„(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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România;”*

Prevederile legale mai sus citate au fost explicitate la pct. 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la alin. (1) al pct. 49, legiuitorul a stipulat:

*„49. (1) 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 achitate pentru importuri și achiziții 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) 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.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar care este stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, dacă 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 domiciliul sau reședința sa obișnuită, nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor stipulate la pct.49 lit. c) pct. 1 și pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la pct. 49 alin. (6)-(12) din Normele metodologice de aplicare a art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data depunerii cererii de rambursare, respectiv 08.05.2014:

„(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale solicitantului;
- b) o adresă de contact pe cale electronică;
- c) descrierea activității economice a solicitantului pentru care sunt achiziționate bunurile și serviciile;
- d) perioada de rambursare acoperită de cerere;
- e) o declarație din partea solicitantului că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiunilor prevăzute la alin. (1) lit. c) pct. 1 și 2;

f) codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de înregistrare fiscală al solicitantului;

g) datele contului bancar, inclusiv codurile IBAN și BIC.

(8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;
- c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;
- d) data și numărul facturii sau documentului de import;
- e) baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei;
- f) cuantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;
- g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;
- h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

**1. combustibil; [...]**

**(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.**

**(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).**

(12) Solicitantul trebuie să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit în conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificările ulterioare.

(13) **Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română. [...]**

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă nestabilă în România, dar stabilă în alt stat membru, care îndeplinește cumulativ condițiile expres stipulate de legiuitor la pct. 49 alin. (1) lit. a) - lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citate mai sus, pentru a obține rambursarea în România a taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, trebuie să adreseze o cerere de rambursare pe cale electronică, înaintată statului membru în care este stabilă, care să conțină informațiile necesare și documentele mai sus precizate și să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri.

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească, în primul rând, condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare**, așa cum rezultă din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie, cu atât mai mult cu cât procedura în materie se bazează în special pe controlul documentar al cererilor, iar statele membre au, în mod inerent, posibilități mai reduse în ceea ce privește verificarea temeiniciei cererilor de rambursare în raport cu cererile propriilor contribuabili.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la alin. (17) al pct. 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data depunerii Cererii de rambursare a TVA:

„(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul, cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. [...]. **Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) și (12).** Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se consideră că cererea de rambursare a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform pct. 49 alin. (7) - (12) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citate mai sus.

Totodată, normele metodologice de punere în aplicare ale art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare privind condiții de exercitare a dreptului de deducere precizează:

„pct. 46.3

*Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale** care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal **dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45.**”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de legiuitor. Astfel, pentru taxa datorată sau achitată, respectiv pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1), iar factura trebuie să conțină obligatoriu anumite informații printre care denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, iar în cazul bonurilor fiscale emise la achiziția carburanților să conțină codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului înscris cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal.

Din analiza bonurilor fiscale, xeroxate, depuse odată cu contestația, rezultă că acestea nu sunt completate la rubricile „Nume client” și „Nr. Auto” cu datele societății contestată, în afara de bonurile fiscale nr. x/29.11.2013 (identificat în poziția 33 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA) și nr. x/09.07.2013 (identificat în poziția 20 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA) unde apar codurile fiscale ale altor societăți, respectiv X1 SRL și X2 SRL, decât societatea nerezidentă.

Așa cum rezultă din cele menționate anterior, societatea a prezentat bonurile fiscale în care nu au fost înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA a societății, iar pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu sunt îndeplinite prevederile art. 146 alin. (3) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu dispozițiile pct. 46 alin. (3) de punere în aplicare a art. 146 care prevăd în mod imperativ că pentru carburanții auto achiziționați, **deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale** emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **dacă acestea au înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului cu ajutorul aparatului de marcat.**

Prin urmare, întrucât .X. din Germania a prezentat în susținerea contestației bonurile fiscale care nu sunt emise conform prevederilor legale, reiese că aceasta nu a respectat prevederile legale din actul normativ mai sus menționat, motiv pentru care nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă documentelor înscrise la pozițiile 1-39 din lista operațiunilor pentru care se

solicită rambursarea, fapt pentru care, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. din Germania împotriva Deciziei de rambursare nr. x/15.05.2014 emisă de D.G.R.F.P.B.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46.3 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea nerezidentă .X. din Germania împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/02.07.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **x lei**.

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.