

DECIZIA nr. 408 din 14.06.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC - SMx**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.....6, inregistrata sub nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabilii Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din SMx.

Obiectul contestatiei, transmisa prin poșta în data de și inregistrata la registratură organului fiscal sub nr.il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drvrm1/xx.yy.tt, transmisă prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de ... si prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

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, cu modificarile si completarile ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea nerezidenta ABC din SMx.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drvrm1/xx.yy.tt, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare de catre ABC din SMx prin cererea cu nr. de referinta ..., înregistrată sub nr.

II. Prin contestatia formulata societatea nerezidentă ABC susține că decizia de rambursare este nelegală deoarece nu este motivată în drept întrucât simplul fapt că au fost enunțate mai multe articole din Codul fiscal nu constituie decât un aspect cel mult cantitativ al cerinței motivării în drept și nicidecum o motivare efectivă, individualizată prin raportare la speță.

Pe fondul cauzei, societatea susține că organul fiscal nu a stabilit adevărata stare de fapt fiscală și și-a întemeiat soluția pe o simplă mențiune înscrisă pe factură, care nu reprezintă o probă absolută a faptului că bunurile au fost transportate în alt stat membru și că livrarea lor repezintă o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA.

Tranzacția încheiată de societate cu FZR SRL este o operațiune de lease back, prin care partenerul a vândut echipamentele (mașini electronice de

tricotat) și le-a preluat în folosință în baza contractului de leasing. Facturile anexate cererii au fost emise în urma inspecției fiscale finalizată cu decizia de impunere nr.dimp/ff.ll.jj prin care s-a stabilit că operațiunea nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată operațiune scutită de TVA.

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

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizitii de servicii facturate cu TVA, in conditiile in care organul fiscal nu a analizat dreptul la rambursarea taxei in raport strict de considerentele deciziei de solutionare a contestatiei emisa in urma contestarii rezultatelor analizei documentare initiale.

In fapt, societatea nerezidenta ABC din SMx a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei prin cererea înregistrată sub nr.din facturile nr. f1 și nr. f2 emise de FZR SRL.

Prin decizia de rambursare nr. drmb/hh.gg.jj organele fiscale au respins cererea societății nerezidente pe motiv că documentele pentru care se solicită rambursare nu au valoarea TVA exprimată în lei.

Urmare soluționării contestației societății nerezidente, prin decizia nr. dsc/tt.ww.tts-a dispus desființarea deciziei atacate pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei si reanalizarea documentatiei depuse societatea nerezidenta in sustinerea cererii de rambursare.

În considerentele deciziei nr. dsc/tt.ww.tts-a retinut că reținerea organelor fiscale era vădit eronată întrucât facturile aveau înscrisă TVA atât în euro, cât și în lei și că organele fiscale nu au verificat îndeplinirea ori neîndeplinirea celorlalte condiții de rambursare potrivit pct. 49 din Normele metodologice în cazul cererii de rambursare formulate de societatea nerezidentă ABC, pornind de la neînregistrarea sau inexistența obligației acesteia de a se înregistra în scopuri de TVA în România până la natura operațiunilor consemnate în facturi, ceea ce implică inclusiv, dacă se consideră necesar, solicitarea de documentație suplimentară în temeiul pct. 49 alin. (22) din Normele metodologice.

Prin noua decizie de rambursare nr. drvrm1/xx.yy.tt organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare de societatea nerezidenta ABC din SMx pe motiv că, potrivit informațiilor înscrise în facturi fiscale anexate cererii, societatea a achiziționat bunuri al căror loc de livrare este la "adresa destinatarului", respectiv la societatea nerezidentă, ceea ce reprezintă o livrare de bunuri intracomunitară, bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Temeiul de drept invocat este art. 143, art. 144 și art. 144¹ din Codul fiscal și pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din

Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]"

Norme metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² 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 aferente importurilor și achizițiilor 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 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)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 144¹ 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.

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(3) **Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, 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. 144¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ 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.

(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).

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

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză.

(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)-(12). Statul membru in care este stabilit solicitantul ii trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii, si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12).

(22) In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat 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 acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(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.

(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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operatiunile constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii sa fie impozabile in Romania, in caz contrar TVA solicitata aparand ca fiind facturata incorect si, in consecinta, nerambursabila.

In speta, prin decizia de rambursare nr. drvrm1/xx.yy.tt organele fiscale au respins cererea societății nerezidente ABC pe motiv că din informațiile din facturi a rezultat că locul de livrare este adresa destinatarului, ceea ce corespunde unei livrări intracomunitare de bunuri care sunt sau pot fi scutite de TVA, fără ca noua decizie de rambursare să fie emisă cu respectarea considerentelor din decizia de soluționare a contestației inițiale nr. dsc/tt.ww.tt, prin care s-a reținut că organele fiscale trebuiau să verifice îndeplinirea ori

neîndeplinirea celorlalte condiții de rambursare potrivit pct. 49 din Normele metodologice "pornind de la neînregistrarea sau inexistența obligației acesteia de a se înregistra în scopuri de TVA în România până la natura operațiunilor consemnate în facturi, **ceea ce implică inclusiv, dacă se consideră necesar, solicitarea de documentație suplimentară** în temeiul pct. 49 alin. (22) din Normele metodologice".

Se retine ca potrivit art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare la momentul emiterii deciziei:

"Art. 216. - (3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".

Totodata, conform art. 210 alin. (2) din acelasi act normativ:

"Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestatiei **este definitiva** in sistemul cailor administrative de atac".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 6.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2.906/2014 potrivit carora:

"6.2. **Decizia emisă în soluționarea contestației** este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și **este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate**".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **considerentele organului de solutionare din cuprinsul deciziei sunt definitive si obligatorii pentru organele fiscale desemnate sa refaca analiza documentara si sa incheie o noua decizie de rambursare, acestea fiind tinute de lamuirile si de punctul de vedere al organului de solutionare a contestatiei cu privire la speta fiscala analizata si de documentatia propusa spre reanalizare**, dovada fiind folosirea *expressis verbis* a cuvântului "**strict**" in textul de lege care constituie temeiul juridic al solutiei pronuntate de organul de solutionare a contestatiei.

În cauza supusa solutionarii, **organele fiscale** care au intocmit Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. drvrmb1/xx.yy.tt ce face obiectul prezentei decizii, **au ignorat considerentele** (reținerile) **organului de soluționare a contestației** și nu au verificat îndeplinirea ori neîndeplinirea **tuturor condițiilor** de rambursare specifice rambursării de TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alte state membre UE și **au tratat superficial informațiile din facturi**, rezumându-se doar la informația "locul de livrare", deși facturile conțineau și informațiile "*Factură emisă ulterior controlului fiscal*" și "*Data livrării 09.10.2008*" pe care le-au ignorat total. Deși organul de soluționare a contestației a reținut faptul că verificarea cererii din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor de rambursare implică "inclusiv, dacă se consideră necesar, solicitarea de documentație suplimentară" organele fiscale au ignorat aceste

considerente și nu au solicitat societății nerezidente informațiile necesare printr-o cerere de informații suplimentare, în condițiile în care informațiile din facturi indicau o altă stare de fapt decât cea reținută în decizia de rambursare emisă.

De asemenea, se reține că din documentele existente la dosarul cauzei – referat de analiză documentară, referat cu propuneri de soluționare – **nu rezultă că organele fiscale au verificat în vreun fel dacă au fost îndeplinite toate condițiile specifice rambursării taxei** pentru persoanele impozabile nerezidente stabilite în alte state membre UE, așa cum sunt ele detaliate la pct. 49 din Normele metodologice, singura mențiune fiind aceea că societatea nerezidentă nu figurează înregistrată în scopuri de TVA în România.

Or, din dispozițiile legale aplicabile în materia taxei pe valoarea adăugată reiese că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 49 din Normele metodologice** date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, **cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

Ca atare, orice decizie prin care se respinge o cerere de rambursare trebuie să vizeze aspecte de fapt și temeuri de drept din ambele planuri și chiar dacă procedura de rambursare este o procedură specifică, care se bazează pe controlul documentar al cererii în condițiile în care solicitantul nu este sub jurisdicția fiscală a organelor fiscale care soluționează cererea, *aceasta nu înseamnă că decizia de rambursare nu trebuie să fie motivată în clar și în detaliu, cu referiri concrete la documentele analizate, la informațiile rezultate din acestea și la tratamentul fiscal aplicabil celor reieșite în urma analizei realizate, astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situația de fapt și soluția fiscală fundamentată în drept.*

Prin urmare, se constată că Administrația Fiscală pentru Contribuabilii Nerezidenți nu a dat curs celor dispuse de organul de soluționare și nu a efectuat verificarea îndeplinirii tuturor condițiilor necesare justificării cererii de rambursare, astfel că respingerea cererii doar pe baza unei singure mențiuni din facturi, deși facturile conțineau și alte elemente care indicau o altă stare de fapt ce ar fi impus solicitarea de informații suplimentare pentru clarificarea situației și analiza temeinică a cererii societății nerezidente.

Având în vedere ca organul fiscal nu a respectat considerentele deciziei nr. dsc/tt.wv.ttsi nu a procedat la analiza temeinică a cauzei, conform îndrumarilor date de organul competent în soluționarea contestației se va desființa Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. drvrmb1/xx.yy.tt, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de S lei, **urmand ca organele fiscale sa se conformeze strict considerentelor din decizia de solutionare** și să aplice prevederile legale în vigoare la data operațiunilor supuse controlului, așa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La reanalizarea cauzei organele fiscale vor avea in vedere si prevederile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3¹) 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, Administratia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la reanalizarea cererii de rambursare nr. formulata de ABC, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din decizia nr. dsc/tt.ww.ttsi din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1) si urmatoarele din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 210 alin. (2) si art. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Desfiintează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drvrm1/xx.yy.tt pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **S lei**, urmand ca Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la analiza cererii de rambursare a ABC din SMx pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.