

**DECIZIA nr. 511 din 09.08.2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **X GmbH i.L.**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.05.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, cu adresa nr. x/11.05.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.05.2016, cu privire la contestatia **X GmbH i.L.**, prin CIA "T M", cu sediul in Germania si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in municipiul Deva, str. I nr. , jud. Hunedoara.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 26.04.2016 si inregistrata la AFCN sub nr. MBN-REG x/28.04.2016, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/01.04.2016, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 23 din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata **X GmbH i.L.** din Germania.

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

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA nr. xD/01.04.2016, **X GmbH** solicita admiterea contestatiei si aprobarea cererii de rambursare a TVA pentru suma de y ron.

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

In data de 11.11.2013 a cumparat de la SC C SRL locomotive diesel hidraulice pentru care a fost intocmita factura nr.CFT x/11.11.2013 in valoare totala de y euro, cu TVA 0.

Cu factura nr.x/2014 a vandut locomotivele catre SC C F I SRL, valoarea facturata fiind y euro.

SC C SRL a fost supusa unei inspectiei fiscale urmare careia s-a constatat ca locomotivele nu au parasit tara fiind obligata sa refaca factura cu includerea TVA, situatie in care a emis si comunicat factura fiscala CFT x/12.09.2014 adaugand la suma de t euro TVA 24% in valoare de y euro, achitata in 21.07.2015.

In mod corect a formulat cerere pentru rambursarea sumei de y euro, respectiv y lei trimisa in format electronic, insotita de ambele facturi.

Respingerea cererii de rambursare a TVA fara a solicita clarificari sau inscrisuri suplimentare contravine dispozitiilor Directivei 2008/9/CE potrivit carora beneficiaza de rambursarea TVA pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii in Romania.

**II.** Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/01.04.2016, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

**III.** Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, care nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania poate beneficia de rambursarea taxei, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca sunt indeplinite conditiile legale de rambursare, iar argumentele prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.*

**In fapt**, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/01.04.2016, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de y lei solicitata de X GmbH i.L. din Germania, motivata de neanexarea la cererea de rambursare a documentului fiscal in baza caruia se solicita TVA, nefiind respectate prevederile pct.49 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

*Codul fiscal:*

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

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

*Normele metodologice:*

**"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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

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

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

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) -m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 1441 din Codul fiscal;

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

(2) Nu se rambursează:

a) **taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată încorect.**(...)

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

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

(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). (...).

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

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

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare. (...).

(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) (...).

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

Din 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** aferenta achizițiilor de bunuri, prestarilor de servicii sau importului de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termenul legal, **cererea de rambursare trebuie sa cuprinda baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei**, facturile fiscale sa cuprinda taxa pe valoarea adaugata exprimata in lei, etc.

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

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

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

De altfel, chiar în jurisprudența comunitară în materie se subliniază că normele instituite nu trebuie să conducă la un *tratament diferit al persoanelor platitoare de impozit în funcție de statele membre* pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implică faptul că și **persoanele impozabile nerezidente trebuie să îndeplinească același condiții de formă și de fond cu persoanele impozabile române pentru a beneficia de deducerea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată.**

În același sens sunt și prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipulează că "în înțelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor** este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplică în statul membru de rambursare**". Or, aceste prevederi nu vin decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și procedurale, inclusiv **anexarea facturilor corect întocmite** etc.

Reiese, așadar, că și în cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, potrivit cărora:

"Art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile; [...]."**

"Art. 146 - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) **pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)".**

"Art. 155 - (19) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

(...);

j) **indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate in lei, in functie de cotele taxei; [...]."**

(22) **Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă cu condiția ca valoarea TVA colectată să fie exprimată în lei. În situația în care valoarea taxei colectate este exprimată într-o altă monedă, aceasta va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139<sup>1</sup>.**

Normele metodologice:

„75. **Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei.** Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal fiscal.

In speta, in baza cererii nr. x/29.09.2015, aferenta perioadei 01.01.2014 - 31.12.2014, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/01.04.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, AFCN a constatat ca societatea nerezidenta nu a anexat la cererea de rambursare documentul fiscal in baza caruia se solicita TVA, in conformitate cu prevederile pct.49 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care nu s-a procedat la analiza de fond a naturii operatiunilor si la stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei, rezulta urmatoarele:

1. Societatea nerezidenta X GmbH i.L. a solicitat rambursarea TVA in suma de y lei - pozitia 1 din cererea de rambursare, avand inscrisa factura nr.x/12.09.2014 - cod 3, sub-cod 3.4.4.

2. Impreuna cu contestatia formulata, societatea a anexat factura CFT nr. x/12.09.2014 emisa de SC C SRL, reprezentand contravaloarea a 6 bucati locomotive, in valoare totala de t euro, din care TVA in suma de y euro.

3. Asa cum s-a retinut anterior, potrivit pct.49 alin.(8) lit.e) din Normele metodologice [ce transpune art. 8 alin. (2) lit. e) din Directiva 2008/9/CE] cererile de rambursare se completeaza numai in moneda statului membru de rambursare, in lei in speta.

Ca atare, **numai taxa exprimata in lei si inscrisa in facturi poate fi solicitata la rambursare** de persoanele impozabile stabilite in alt stat membru UE, intrucat numai in aceasta situatie **exista certitudinea cu privire la quantumul taxei colectate la bugetul statului** de catre furnizorii/prestatorii romani si, pe cale de consecinta, a quantumului sumei susceptibile a fi restituita pentru beneficiarii comunitari.

4. In lista operatiunilor atasata cererii de rambursare TVA a fost in scrisa in lei, in timp ce factura atasata contestatiei are inscrisa TVA in valuta (euro), fara a fi mentionat cursul de schimb utilizat pentru convertirea in lei, potrivit dispozitiilor Codului fiscal.

5. Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea/rambursarea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea **cumulativa**, atat a conditiilor de forma (**inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege**), cat si a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Or, in speta, societatea nerezidenta nu a facut dovada ca indeplineste aceste conditii cumulativ.

Astfel, potrivit pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior mentionate:

“49. (4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> si 146 din Codul fiscal.”

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizitiile efectuate dau dreptul la *dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România*, se retine ca pct. 49 din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România** (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

Potrivit prevederilor legale de mai sus, 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 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, respectiv sa contina elementele prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, care poate fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, iar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română.

Totodata, se retine ca **inscrierea in lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligatie expres stipulata in legislatia fiscala in materie, menita sa asigure colectarea corecta a taxei la bugetul statului** in care are loc livrarea bunurilor si prestarea serviciilor, prevederile art. 155 alin. (19) lit. j) si alin. (22) din Codul fiscal fiind in concordanta deplina cu dispozitiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevad ca "*sumele indicate in factura se pot exprima in orice moneda, **cu conditia ca valoarea TVA de plata sa fie exprimata in moneda nationala a statului membru in care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii***".

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

*"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."*

Din textul de lege mai sus prezentat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

In speta, nici cu ocazia analizei documentare efectuata de DGRFPB, nici cu ocazia depunerii contestatiei, societatea nerezidenta nu a prezentat documentul justificativ privind TVA aferenta operatiunii inscrisa in lista anexata cererii de rambursare, pentru care se solicita rambursarea, **completat in mod corespunzator**, respectiv a anexat factura emisa de furnizor **fara a avea baza impozabila si TVA exprimate in lei**, nefiind respectate prevederile art.155 alin.19 din Codul fiscal si pct.75 din Normele metodologice de aplicare.

Prin urmare, **motivatiile societatii nerezidente** potrivit carora este indreptatita sa primeasca TVA in Romania **sunt nejustificate**, cata vreme aceasta nu a facut dovada nici la verificarea efectuata, nici cu ocazia depunerii contestatiei ca au fost respectate conditiile obligatorii privind restituirea TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se



înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru, respectiv factura nu a fost întocmită conform dispozițiilor legale aplicabile în materie.

Având în vedere aspectele prezentate și dispozițiile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

Rezultă că societatea nerezidentă **X GmbH i.L.** nu este îndreptățită să beneficieze de rambursarea din bugetului statului român, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 9-a și de art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal care transpune această directivă, a sumei de y lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145, art. 146, art. 147<sup>2</sup> și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 75 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 5 și art.6 din Directiva a 9-a - 2008/9/CE, art. 230 din Directiva 2006/112/CE, art. 276 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

## DECIDE

Respinge contestația **X GmbH i.L.** împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/01.04.2016 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de y lei.

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

