

DECIZIA nr. 625 din 06.08.2014
privind solutionarea contestatiei formulate de
ABC GmbH - Germania, 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., inregistrata sub nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC GmbH din Germania inregistrata sub nr., retransmisa in original cu adresa inregistrata sub nr.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2011, comunicata prin posta in data de prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **R 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC GmbH din Austria.

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. drs/2011, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata la rambursare de catre ABC GmbH din Germania prin cererea cu nr. de referinta DE....., inregistrata sub nr.2010.

II. Prin contestatia formulata ABC GmbH solicita anularea deciziei de rambursare nr. drs/2011 sustinand ca motivatia neprezentarii documentelor de plata este contrara prevederilor Directivei 2008/9/CE, iar legislatia romana a transpus incorect termenul "TVA facturata" din directiva si a prevazut-o ca o conditie discriminatorie in raport cu persoanele impozabile romane.

Pe de alta parte, in temeiul art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, societatea nerezidenta arata ca ataseaza documentele de plata pentru facturile incluse in cerere, in cazul sumelor efectiv platite si care nu au fost compensate, considerand ca indeplineste toate conditiile necesare rambursarii.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru serviciile si piesele facturate de prestatori din Romania si achitate partial, in conditiile in care in decizia emisa organele fiscale au retinut doar neprezentarea documentelor care sa ateste plata facturilor, fara analiza indeplinirii celorlalte conditii de rambursare.

In fapt, prin cererea înregistrată sub nr. 2791/10.11.2010 ABC GmbH a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în suma de R lei pentru un număr de 8 poziții (facturi) înscrise în lista operațiilor atasată cererii de rambursare.

În urma soluționării cererii prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2011, organele fiscale competente au respins-o integral pe motiv că nu au fost prezentate documente justificative care să ateste achitarea taxei facturate pentru care se solicită rambursarea, deși acestea au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr.2011.

La dosarul cauzei se află cererea de informații suplimentare nr.2011 prin care organele fiscale au solicitat societății nerezidente prezentarea dovezilor achitării facturilor (ordin de plată vizat de bancă sau extras de cont) și a contractelor în baza cărora s-au întocmit facturile pentru care se solicită rambursarea.

În susținerea contestației ABC GmbH a prezentat fotocopia scrisorii depuse de societate pentru a răspunde cererii de informații suplimentare, situația facturilor incluse în cerere și dovezi de plată aferente.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

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

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

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită 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 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 achitată pentru achiziții 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.

(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 in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

(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 sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;

b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.

(16) Pe langa operatiunile mentionate la alin. (15), cererea de rambursare poate sa se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente si care privesc operatiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic in cauza.

(17) Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/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.*

In speta, motivul precizat in decizia de rambursare pentru respingerea in parte a cererii il reprezinta faptul ca societatea nerezidenta ABC GmbH nu a prezentat documente doveditoare din care sa reiasa **achitarea facturilor** inscrise in cererea de rambursare emise de FZ1 SRL pentru servicii de reparatii conform contract nr..... (pozitiile 1-7) si de FZ2 SRL pentru piese (pozitia 8).

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta a prezentat o scrisoare prin care invoca ca FZ1 SRL presteaza servicii de asistenta tehnica pentru companiile din grupul T, din care face parte si societatea, iar FZ2 SRL produce si livreaza componente catre societate, pentru care sunt necesare instrumente speciale ce raman in Romania, fiind anexat un paragraf din contract.

De asemenea, este prezentata situatia facturilor, din care reiese ca pentru facturile inscrise la pozitia 1-4 din cerere plata a fost efectuata prin compensare, facturile inscrise la pozitiile 5 si 7 au fost achitate partial cu ordin de plata si partial prin compensare, iar facturile inscrise la pozitia nr. 6 si 8 au fost achitate integral cu ordin de plata. La aceasta situatie sunt anexate ordinele de plata si extrasele de cont prin care au fost efectuate platile invocate.

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) teza initiala si alin. (15) lit. a) din Normele metodologice de aplicare prevad 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 si achitata** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, iar conform pct. 49 alin. (22) din Norme organul fiscal are dreptul sa solicite orice informatii/documente suplimentare necesare analizarii cererii de rambursare.

Sustinerile ABC GmbH in sensul ca prevederile din legislatia interna ce conditioneaza rambursarea TVA de plata facturilor contravin Directivei a 9-a nu pot fi retinute in solutionarea favorabila, avand in vedere dispozitiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”**, organele fiscale nefiind indrituite sa verifice validitatea legislatiei nationale in raport cu legislatia comunitara in materie.

Ca atare, pentru TVA in suma de R1 lei **aferenta facturilor inscrise la pozitile 1-4** din cererea de rambursare, organele fiscale au procedat corect la respingerea taxei solicitate, in conditiile in care societatea nerezidenta **nu a prezentat nicio dovada de plata**, nici la solicitarea organelor fiscale prin cererea de informatii suplimentare, nici cu prilejul formularii si depunerii contestatiei. Mentiunea din situatia facturilor precum ca aceste facturi au fost achitate prin compensare nu poate fi retinuta intrucat societatea nerezidenta **nu a prezentat niciun document semnat bilateral – acord de compensare**, contract etc. – din care sa rezulte ca, intr-adevar, sumele din facturile emise de prestatoarea FZ1 SRL au fost compensate cu obligatii ale acesteia catre societatea nerezidenta, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa pentru suma de R1 lei.

Mai mult, conform pct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 77/2014:

“(33¹) Facturile emise în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2013 inclusiv, care nu au fost achitate total/parțial până la data solicitării rambursării pot fi cuprinse într-o cerere de rambursare depusă până la data de 30 septembrie 2014, fără a mai fi necesară dovada achitării facturii”.

Se retine ca in acest sens, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei cu adresa nr. 150703/14.02.2014, s-a pronuntat prin adresa nr. 667681/23.07.2014 si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din Ministerul Finantelor Publice, ca directie de specialitate, care a precizat urmatoarele:

“Cu privire la cererile de rambursare respinse prin decizie ca urmare a neprezentarii dovezii achitarii facturilor, aflate in procedura de contestare la data de 12.02.2014, consideram ca acestea trebuie solutionate potrivit prevederilor legale in vigoare la data depunerii cererilor. Insa si in aceasta situatie, contribuabilii pot cuprinde, potrivit prevederilor pct. alin. (33¹) din norme, facturile care au fost emise in perioada 1 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2013 inclusiv, intr-o cerere de rambursare care poate fi depusa pana la data de 30 septembrie 2014, fara a mai fi necesara dovada achitarii acestora”.

In schimb, pentru facturile inscrise la pozitile 6 si 8, respectiv pozitile 5 si 7 societatea nerezidenta ABC GmbH a prezentat in sustinerea contestatiei dovezi privind plata integrala, respectiv partiala a facturilor. Cu privire la plata partiala a facturilor, dispozitiile legale aplicabile prevad ca rambursarea se refera la “achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de

rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii”, **fara sa distinga daca este vorba de achizitii achitate integral ori partial.** De asemenea, se retine ca nu exista alte prevederi in Codul fiscal sau in normele metodologice de aplicare **care sa interzica persoanei impozabile nerezidente sa solicite rambursarea partiala a taxei facturate, proportional cu suma achitata** si in cadrul termenului prevazut de lege. In acelasi sens s-a pronuntat si directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice la solicitarea organului de solutionare a contestatiilor.

Pe de alta parte, desi in referatul de analiza documentara se mentioneaza ca au fost analizate cererea de rambursare si documentele transmise in urma solicitarii de informatii suplimentare, **in fapt, in continutul referatului organele fiscale nu au facut nicio analiza a acestor documente pentru a verifica respectarea tuturor conditiilor impuse pentru rambursare la pct. 49 din Normele metodologice pentru facturile de la pozitiile respinse la rambursare,** limitandu-se doar la invocarea neplatii facturilor, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la indeplinirea integrala si intocmai a conditiilor prevazute de normele fiscale cu privire la rambursare. Aceasta cu atat mai mult cu cat, in cazul facturii de la pozitia 8 emisa de FZ2 SRL, este vorba de livrari de bunuri pentru care nu se cunoaste locul livrarii si circuitul lor ulterior, in conditiile in care factura emisa nu contine niciun indiciu in acest sens, iar din extrasul din contract prezentat in sustinere nu rezulta ca bunurile/sculele au ramas in Romania, asa cum afirma societatea nerezidenta.

Avand in vedere ca singurul motiv mentionat in decizia de rambursare contestata este neachitarea facturilor, iar din referatul de analiza documentara si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei reiese ca organele fiscale nu au analizat facturile din punct de vedere al indeplinirii conditiilor formale si de fond a operatiunilor consemnate in acestea si nici celelalte documente depuse de societatea nerezidenta ca raspuns la cererea de informatii suplimentare si in sustinerea contestatiei, urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. drs/2011 pentru TVA aferenta facturilor de la pozitiile 5-8 din cerere in cuantum de R2 lei pentru ca organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa se pronunte asupra acesteia printr-un act administrativ fiscal motivat concret si in detaliu, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei in virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedura fiscala.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"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 solutiere.**

(3¹) Solutia de desfiintare este pusă in executare in 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, pentru TVA solicitata la rambursare in suma de R2 lei Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea documentelor depuse de ABC GmbH din Germania.

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 si art. 7 si art. 213 alin.(3) 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:

1. Respinge in parte contestatia ABC GmbH din Germania formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2011 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2011 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R2 lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC GmbH din Germania 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.