

**DECIZIA nr. 392 din 28. 05.2014** privind  
solutionarea contestatiei formulata de **ABC - Polonia**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2013 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Polonia formulata prin imputernicit ER (actualmente denumita RR) in baza imputernicirii transmisa datata ..... si transmisa cu adresa inregistrata sub nr. ....

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. .... il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/x si 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 si avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Polonia.

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. decrs/x, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Polonia prin cererea cu nr. de referinta ....., inregistrata sub nr. ....

**II.** Prin contestatia formulata ABC arata ca a transmis documentatia solicitata de organele fiscale in data de .... si reataseaza aceasta documentatie in vederea reanalizarii cererii de rambursare.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile nerezistentei 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 aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din Romania, in*

*conditiile in care facturile si dovezile de plata solicitate de organele fiscale prin cererea de informatii suplimentare au fost prezentate in sustinerea cauzei.*

**In fapt**, prin cererea cu nr. de referinta ....., inregistrata sub nr. .... ABC a solicitat rambursarea TVA in suma de R lei pentru un numar de 57 pozitii (facturi) inscise in lista operatiunilor anexate cererii. urmatoarele facturi inscise in lista operatiunilor aferente anului 2009.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/x, organele fiscale au respins la rambursare intreaga suma intrucat nu au fost prezentate facturile inscise in cererea de rambursare la pozitile 1, 10-57 si nu au fost prezentate dovezile de plata, desi acestea au fost solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr. ...., transmisa prin email si confirmata de primire in data de .....

Prin contestatia formulata ABC anexeaza in sustinere facturile inscise in lista operatiunilor si dovezile de plata a acestora.

**In drept**, potrivit art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale 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. 147<sup>2</sup>. - (1) **In conditiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabila nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]**".

*Norme metodologice:*

"49. (1) In baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania.** Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care 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. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

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

(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 144<sup>1</sup> 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. 152<sup>1</sup> 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. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

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

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina conform alin. (4), respectiv in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

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

**1. combustibil;**

2. închiriere de mijloace de transport;

3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);

4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;

5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;

6. cazare;

7. servicii de catering și restaurant;

8. acces la târguri și expoziții;

9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;

10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(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, achitate până la data solicitării rambursării;**

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 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).

**(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, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, 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 sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate 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.*

Tinand cont de TVA solicitata prin cererea de rambursare inregistrata sub nr. .... (57 pozitii din lista operatiunilor anexata cererii), de motivele retinute in decizia de rambursare contestata si de documentatia existenta in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Dreptul organelor fiscale de a solicita nerezidentilor informatii si documentatie suplimentara pentru justificarea TVA solicitata la rambursare este prevazut la alin. (22) al pct. 49 din Normele metodologice care transpun prevederile Directivei 2008/9/CE. In acelasi timp, este prevazuta si obligatia nerezidentilor de a raspunde in termen de o luna de la primirea solicitarii, precum si de atasa, a priori, in fotocopie facturile ) în care baza de impozitare este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro.

Astfel, din documentele existente la dosar reiese ca organele fiscale au solicitat nerezistentei prin cererea de informatii suplimentare ..... prezentarea copiilor facturilor pentru pozitile 1 si 10-57, a dovezilor de plata a acestora si actele de imputernicire pentru reprezentantii mentionati in cerere, la care societatea nerezidenta a raspuns prin transmiterea numai a imputernicirilor, asa cum rezulta din adresa de transmitere inregistrata sub nr. ....

Totodata, se retine ca aceste documente/informatii relevante se transmit organelor competente sa solutioneze cererea in termen de o luna de la primirea solicitarii, fara ca pct. 49 alin. (23) din Normele metodologice sa prevada vreo sanctiune anume pentru nerespectarea termenului.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi in sustinerea cauzei sunt incidente si prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare unde se precizeaza:

"Art. 213. – (4) **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**"

In acest sens, se retine ca ABC a prezentat in sustinerea contestatiei urmatoarele documente in focopie:

- facturile inscrise la pozitiile 2-9 din lista operatiunilor emise de furnizorul FZ1 din Germania, inregistrat in scopuri de TVA in Romania sub codul RO..... prin reprezentant fiscal P SRL avand ca obiect achizitii de combustibili diesel, aditiv si taxe in Romania;

- facturile centralizatoare ("summary invoice – nod valid for tax purposes (VAT)") in care sunt inscrise facturile emise intr-o anumita perioada (numere de facturi si tari), totalul facturilor in moneda locala si in zloti si totalul de plata, pentru toate facturile emise de reprezentantul fiscal si solicitate la rambursare la pozitiile anterior mentionate;

- extrasele de cont bancare emise de B..... SA pentru plata integrala a sumelor inscrise in facturile centralizatoare;

- factura nr. .... inscrisa la pozitia 10 din lista operatiunilor emisa de furnizorul FZ2 SRL avand ca obiect reparatie prelata semiremorca si chitanta nr. .... reprezentand incasarea contravalorii facturii;

- facturile inscrise la pozitiile 1, 11-57 emise de Compania Nationala de Autostrazi si Drumuri Nationale din Romania SA avand ca obiect taxe de drum (roviniete) si chitantele pentru incasarea contravalorii fiecarei facturi.

In conformitate cu prevederile art. 145, art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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. - (5) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...]"

Potrivit jurisprudentei comunitare in materie normele instituite pentru rambursarea TVA pentru contribuabilii nestabiliti si neinregistrati in statul membru de rambursare nu trebuie sa conduca la un *tratament diferit al persoanelor platitoare de impozit in functie de statele membre* pe teritoriul carora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implica faptul ca si **persoanele impozabile nerezidente trebuie sa indeplineasca acelasi conditii de forma si de fond cu persoanele impozabile romane pentru a beneficia de deducerea si rambursarea taxei pe valoarea adaugata.** In acelasi sens sunt si prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipuleaza ca "in intelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor** este determinat in temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplica in statul membru de rambursare**".

Astfel, din analiza documentelor prezentate de ABC reiese ca o parte din facturile emise de Compania Nationala de Autostrazi si Drumuri Nationale din Romania SA **au indicat alti clienti, alte coduri de inregistrare in scop de TVA decat societatea nerezidenta ori nu poarta niciun cod si/sau denumire client, respectiv facturile de la pozitiile 1,13, 15-16, 20-28, 33-34, 38, 42, 46-47, 50, 52 si 55-56 din lista operatiunilor cu TVA cumulata in suma de V lei.** Spre exemplu, factura nr. F1 (pozitia 52) este emisa pe codul ..... client X (cod valid de TVA apartinand acestui client in urma verificarii in sistemul VIES), factura nr. F2 (pozitia 21) este emisa pe codul .... client M (cod valid de TVA apartinand firmei E in urma verificarii in sistemul VIES), factura nr. F3 (pozitia 28) este emisa pe codul .... client P (cod inexistent in urma verificarii in sistemul VIES), factura nr. F4 (pozitia 34) este emisa fara cod client etc.

Totodata, se retine ca documentele depuse de contestatoare au fost analizate si de organele fiscale care au emis decizia de rambursare atacata prin referatul contestatiei nr. ...., in care se precizeaza ca sunt indeplinite conditiile referitoare la taxarea operatiunilor si la justificarea platii facturilor. De asemenea, se retine ca in cererea de rambursare nr. .... societatea nerezidenta a completat la obiectul de activitate codul 4941 ceea ce corespunde clasificatiei CAEN pentru "transporturi rutiere de marfuri", astfel ca achizitiile de combustibili, reparatie prelata auto si taxe de drum apar ca justificate in raport cu activitatea declarata a fi desfasurata.

In raport de documentele depuse de contestatara nerezidenta si propunerea organelor fiscale emitente ale deciziei atacate care reliefeaza lipsa altor impedimente in privinta indeplinirii cerintelor de la pct. 49 din Normele metodologice si de analiza anterior efectuata urmeaza a se admite contestatia formulata de societatea nerezidenta ABC prin imputernicit pentru TVA in suma de **A lei** aferenta facturilor inscrise la pozitiile 2-12, 14, 17-19, 29-32, 35-37, 39-41, 43-45, 48-49, 51, 53-54 si 57 din lista operatiunilor anexata cererii de rambursare, in temeiul prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 216. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul aditerii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.**

In privinta facturilor inscise la pozitiile 1,13, 15-16, 20-28, 33-34, 38, 42, 46-47, 50, 52 si 55-56 din lista operatiunilor, potrivit analizei anterior efectuate societatea nerezidenta nu indeplineste conditiile de rambursare prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Codul fiscal coroborate cu pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de **V lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) lit. e) 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. 213 alin. (4) si art. 216 alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

1.Respinge contestatia ABC din Polonia impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/x pentru TVA respinsa la rambursare in suma **V lei**.

2.Admite contestatia ABC din Polonia si anuleaza, in parte, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/x pentru TVA respinsa la rambursare in suma **A lei**.

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.