

DECIZIA nr. 546 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulată de
x - Germania, inregistrata la
D.G.R.F.P.B. sub nr. x/28.09.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu adresa nr.x/27.09.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/28.09.2017 cu privire la contestatia x cu sediul in Germania, x.

Contestatia inregistrata la DGFPMB sub nr. x/08.04.2011 a fost solutionata prin decizia nr. **x din 17.03.2016**, prin care s-a dispus respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale.

Prin sentinta civila nr.x/25.04.2017 pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti in dosarul nr. x/2/2016 a fost admisa cererea formulata de **x** din Germania, s-a anulat decizia nr.x/17.03.2016 si a obligat la solutionarea pe fond a contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x/08.04.2011.

Prin adresa nr. x/13.09.2017, Serviciul Juridic Contencios si Avizare Juridica din cadrul DGRFPB ne-a adus la cunostinta ca sentinta a devenit definitiva si executorie.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFPMB sub nr. x/08.04.2011, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/15.02.2011, comunicata la 09.03.2011, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art.352 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.5 alin.(2) din din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, precum si solutia pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 este investita sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de societatea nerezidenta **x - Germania**.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/15.02.2011, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA în suma de **x lei** solicitata la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de catre x din Germania prin cererea cu nr. de referinta x, inregistrata sub nr. x/21.10.2010.

II. Prin contestatia formulată și înregistrată sub nr. x/08.04.2011 x solicita anularea deciziei de rambursare nr. x/15.02.2011 pentru TVA respinsa la rambursare în suma **x lei** și susține că a depus in sustinerea contestatiei documente si informatii suplimentare in vederea acceptarii cererii de recuperare TVA.

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

3.1. Referitor la TVA de rambursat in suma de x lei

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra dreptului de a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferente prestarilor de servicii privind manopera garantie efectuate in anul 2009, respinsa la rambursare pe motiv ca persoana nerezidenta nu a transmis documentele justificative, in conditiile in care contestatara a depus in sustinerea contestatiei documente suplimentare in sustinerea contestatiei, iar organul fiscal nu a efectuat o analiza a indeplinirii conditiilor de fond pentru rambursarea taxei.

In fapt, prin Decizia de rambursare a TVA 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 nr. x/15.02.2011, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de **x lei**, din care suma de x lei, solicitata de x din Germania prin cererea inregistrata sub nr. x/21.10.2010, aferenta perioadei 01.01.2009-31.12.2009 pentru urmatoarele motive de fapt:

- nu a depus copia facturilor pentru care a solicitat rambursarea taxei;
- nu a depus contractele/comenzile care au stat la baza emiterii facturilor inscrise in lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea;
- nu a depus documente justificative de plata a facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca nu i-au fost solicitate documente justificative prin cerere de informatii in vederea rambursarii de TVA, respectiv documentele in baza carora s-a solicitat TVA de rambursat.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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 achitate pentru importuri si achizitii 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 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. 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 in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ 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.“

“(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.”

“(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 indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.”**

“(33) **Prevederile alin. (1)-(32) se aplica cererilor de rambursare depuse dupa 31 decembrie 2009.** Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se solutioneaza potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

“

(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".

De asemenea, conform art. 5 si art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE:

"Art. 5. [...] Fara a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibila pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoana impozabila nestabilita în statul membru de rambursare trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita."

Totodata, potrivit pct. 3, pct. 4, pct. 9.1 si pct. 15.1, din Procedura 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, precizeaza:

"3. Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România, denumită în continuare solicitant, adresează pe cale electronică o cerere de rambursare pe care o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

4. Solicitantul trebuie să furnizeze atât informațiile din cererea de rambursare, cât și eventualele informații suplimentare/documente solicitate de către compartimentul de specialitate, în condițiile pct. 9.1 și 9.3 din prezenta procedură, în limba română sau însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, potrivit prevederilor art.8 alin. (2) din Codul de procedură fiscală."

"9.1. În cazul în care compartimentul de specialitate 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 pct. 49 alin. (21) din normele metodologice.

15.1. Rezultatul analizei efectuate în vederea soluționării cererii de rambursare se consemnează într-un referat prin care se propune rambursarea integrală, rambursarea parțială sau respingerea rambursării TVA. Referatul se avizează de conducătorul compartimentului de specialitate."

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, precum si TVA sa fie aferenta unor achizitii care au fost facturate in perioada de rambursare si achitata pana la data solicitarii rambursarii.

Din prevederile legale enuntate se prevede totodata ca, persoanele impozabile stabilite intr-un alt stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata pentru importuri si

achizitii de bunuri si servicii efectuate in Romania daca indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

-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 si prestari de servicii, pe perioada pentru care se solicita rambursarea TVA, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea TVA;

-sa depuna cererea de rambursare pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare si sa indeplinesca anumite formalitati specifice si anume:

-depunerea cererii pe un anumit format cu un anumit continut la care se anexeaza documentele aferente in original, sa raspunda solicitarii organului fiscal, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de acesta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita.

Potrivit art. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materie de TVA, in special la art. 147² alin. (1) si art. 155 din Codul Fiscal si pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplinesca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile, intre care dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.

De asemenea, dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat de prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, si anume:

„Art. 145-(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

„Art.146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, 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 care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

(...)

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Potrivit art. 126, art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil **pana la 01.01.2010:**

„Art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

„Art. 133 Locul prestării de servicii

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

(...)

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

(...)

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. (...);”

Referitor la stabilirea locului în care este prestat un serviciu și, pe cale de consecință, a locului unde va fi impozitat, se rețin următoarele:

Stabilirea locului în care este prestat un serviciu și, pe cale de consecință, a locului unde va fi impozitat este esențială, având în vedere dispozițiile imperative din art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, care condiționează operațiunile din sfera de TVA în sensul ca acestea să fie desfășurate în România. Per a contrario, prestațiile de servicii care au locul prestării în afara României nu sunt impozabile în România, chiar dacă sunt prestate de către o persoană care acționează ca atare, în sensul art. 126 alin. (1) lit. c).

Pentru stabilirea locului impozitării pentru prestațiile de servicii, legiuitorul a utilizat, un criteriu combinat între locul prestării și natura serviciului prestat.

Locul prestării de servicii este reglementat de art. 133 din Codul fiscal, sub forma unei reguli generale alin. (1) și a mai multor excepții, enumerate la alin. (2) și (3).

Potrivit art. 133 alin. (1) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31 decembrie 2009, se reține ca regula generală este ca locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

De asemenea, se reține și faptul că regulile generale prezentate anterior se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal. Dacă însă serviciile pot fi încadrate pe una dintre aceste excepții, excepția prevalează întotdeauna.

În speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că societatea nerezidentă X din Germania a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin cererea nr. X/21.10.2010, rambursarea TVA în suma de X lei (din care facturile cuprinse la pozițiile 1-316 din cererea de rambursare sunt aferente prestațiilor de servicii cuprinse în garanție conform facturilor emise de X SRL în perioada 01.01.2009-31.12.2009), fără a prezenta facturile din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA și documentele justificative de plată care să facă dovada achitării.

În vederea soluționării cererii de rambursare nr. X/21.10.2010, organul fiscal nu a solicitat contestarea informațiilor și documente suplimentare, respectiv:

- toate documentele în baza cărora s-a solicitat TVA;

- dovada achitării documentelor cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea de TVA.

Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/15.02.2011, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul DGFP-MB a respins la rambursare TVA

in suma de x lei, respingerea fiind motivata de faptul ca societatea nerezidenta nu a prezentat facturile pentru care a solicitat rambursarea TVA, contracte/comenzi si nici documentele care sa ateste plata facturilor, potrivit art. 147² alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu pct.49 alin.1 si alin.11 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004.

In sustinerea contestatiei persoana impozabila nerezidenta a atasat urmatoarele documente:

- copiile facturilor ce fac obiectul cererii nr. x/21.10.2010 inscrise la pozitiile 1-316;
- confirmari de plata pentru facturile fiscale;
- comenzi;
- corespondenta e-mail;
- contractul de furnizare de produse/mijloace de transport din 2007 nr.x/10.09.2007 incheiat intre x (in calitate de cumparator) si x (in calitate de vanzator);
- anexe 1-14 la contractul de furnizare de produse nr.x/10.09.2007;
- contractul de service din data de 12.08.2008 incheiat intre x SRL (beneficiar) si x(furnizor);
- actul aditional nr.x/15.05.2006 la contractul de furnizare de produse nr.x/23.12.2005.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente si prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206 - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**”

“Art.213 -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.”

Prevederi similare sunt cuprinse si la art. 276 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare.

Astfel, se retine ca societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestor documente.

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizițiile efectuate dau 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 si achitata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în 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).**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze,atat informațiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

Astfel, din analiza documentelor prezentate rezulta ca x din Germania a prezentat facturile inregistrate la pozitiile 1-316 din lista operatiunilor anexata la cerere pentru care se

solicita rambursarea, comenzi si contracte precum si dovezile care atesta achitarea facturilor pentru care se solicita rambursarea.

Prin referatul cu propuneri de solutionare nr. x/13.08.2015 organele fiscale precizeaza ca potrivit informatiilor inscrise in lista operatiunilor anexata cererii de rambursare nr.x/21.10.2010, contractelor prezentate (contractul nr.x/10.09.2007, contractul de service din data de 12.08.2008 si actul aditional nr.x/15.05.2006 la contractul de furnizare de produse nr.x/23.12.2005) si descrierea operatiunilor din lista anexata cererii de rambursare (cod 10- reparatii efectuate in termen de garantie), reiese ca bunurile achizitionate sunt utilizate in legatura directa sau incorporate in mijloacele de transport aflate in garantie. De asemenea, in cadrul Anexei nr.3, Anexei nr.7 la contractul nr.x/10.09.2007 se precizeaza faptul ca piesele, materiale consumabile, etc-denumite generic toate piese de schimb „sunt in sarcina furnizorului (x) si vor fi livrate de catre acesta, fara niciun cost suplimentar catre Achizitor (x) pentru toata perioada de garantie. Cantitatile ramase neconsumate la sfarsitul perioadei de garantie trec, gratuit, in proprietatea Achizitorului”.

In baza celor retinute, organul fiscal apreciaza ca operatiunea de prestari servicii reparatii in termen de garantie se considera a fi neimpozabila in Romania, facturile fiind emise eronat, invocand in sustinerea propunerii prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.13 alin.(14) din Normele de aplicarea Legii nr.571/2003, fara a efectua o analiza a indeplinirii conditiilor de fond pentru rambursarea taxei si incadrare a operatiunii in baza prevederilor Legii nr.571/2003 si normelor **aplicabile in anul 2009** ci invoca prevederile aplicabile incepand cu 01.01.2010.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare " *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*"

Avand in vedere prevederile legale invocate, cele retinute din documentatia existenta la dosar, cele expuse in referatul cauzei nr. x/13.08.2015, **nu rezulta ca organele fiscale au analizat respectarea conditiilor pentru rambursarea TVA**, fapt pentru care urmeaza a se aplica dispozitiile art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare si a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/15.02.2011, pentru **TVA respinsa la rambursare in suma de x lei** urmand ca organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa **se pronunte asupra acesteia prin decizie, motivata concret si in detaliu**, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea naturii operatiunilor.

3.2. Referitor la TVA de rambursat in suma de x lei

*DGRFPB prin Serviciul solutionare contestatii 1 este investita sa se pronunte asupra dreptului x din **Germania** de a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferente prestarilor de servicii privind manopera garantie efectuate in anul 2009 in suma de x lei, respinsa la rambursare de catre organele fiscale pe motiv ca persoana nerezidenta nu a transmis documentele justificative, in conditiile in care valoarea fiecărei facturi fiscale nu depaseste echivalentul în lei a 1000 euro.*

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/15.02.2011, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de **x lei** din totalul sumei solicitata de x din **Germania** deoarece aceasta nu a prezentat documentele justificative in vederea

rambursarii TVA solicitata in suma de **x lei** cuprinsa intre pozitiile 317-486 din Lista operatiunilor pentru care solicita rambursarea TVA anexata la cererea de rambursare nr.x/21.10.2010.

Din Lista operatiunilor pentru care solicita rambursarea TVA reiese ca baza de impozitare pentru facturile cuprinse la pozitiile 317-486 nu depaseste echivalentul în lei a 1000 euro.

Prin referatul cu propuneri de solutionare organele fiscale precizeaza ca pentru pozitiile 317-486 din lista operatiunilor, persoana impozabila nerezidenta nu are dreptul la rambursarea TVA intrucat nu au fost prezentate facturile fiscale.

Organele fiscale nu au transmis societatii cerere de informatii suplimentare.

In drept, potrivit art. 147² 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. 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 achitate pentru importuri si achizitii 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 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 sau 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 turoperatorilor, 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.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat in temeiul prevederilor art. 145, 1451 si 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.”

(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).**

(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.”

(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 acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.”

(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, în cazul cererilor de rambursare formulate de contribuabilii nerezidenți stabiliți în alte state membre ale Uniunii Europene, Procedura de soluționare aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 4/2010 prevede următoarele:

"8. Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă de solicitant, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 din normele metodologice.

9.1. În cazul în care compartimentul de specialitate 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 pct. 49 alin. (21) din normele metodologice.

9.3. Dacă, ulterior transmiterii cererii de informații suplimentare, compartimentul de specialitate consideră necesar, se pot solicita alte informații suplimentare.

14. În cazul în care există suspiciuni cu privire la unele facturi de achiziții de bunuri/prestări de servicii, compartimentul de specialitate poate solicita, cu avizul directorului coordonator adjunct, efectuarea unei cercetări la fața locului, potrivit art. 57 din Codul de procedură fiscală, la persoana impozabilă stabilită în România care a emis respectiva factură".

In speta, se reține ca x din **Germania**, persoana impozabila germana a solicitat prin cererea inregistrata sub nr.x/21.10.2010 aferenta perioadei ianuarie-decembrie 2009 rambursarea TVA in suma de x lei aferenta facturilor inscrise la pozitiile 1-486.

Din totalul sumei solicitata la rambursare, suma de x lei reprezinta TVA inscrisa in facturile cuprinse la pozitiile 317-486 din Lista operatiunilor pentru care solicita rambursarea TVA a caror baza impozabila nu depaseste echivalentul în lei a 1000 euro.

In rubrica "natura bunurilor/serviciilor" este completat codul 10 (altele) cu descrierea "reparatii efectuate in termenul de garantie".

Organul fiscal nu a transmis societatii nerezidente nicio solicitare cerere de informatii considerand ca nu are dreptul de rambursare pentru suma de x lei in lipsa facturilor.

Astfel, din cele prezentate, rezulta ca societatea nu a prezentat nicio factura inscrisa la pozitiile 317- 486 din Lista operatiunilor pentru care solicita rambursarea TVA din care sa reiasa taxa solicitata la rambursare in suma de x lei, respectand prevederile pct. 49 alin.(11) din Normele metodologice anterior citate, obligatia de a prezenta copiile facturilor impreuna cu cererea operand in situatia in care baza de impozitare din facturi depaseste plafonul de 1.000 euro.

Avand in vedere prevederile pct.9.1 si 9.3. din Procedura de soluționare aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 4/2010 organul fiscal era îndreptatit sa ii solicite societatii informațiile suplimentare printr-o cerere de informatii in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare, nu poate fi retinuta propunerea organului fiscal de respingere a contestatiei cu privire la acest capat de cerere intrucat in speta contestatara **nu avea obligatia** de a prezenta facturile cuprinse la pozitiile 317- 486 din Lista operatiunilor pentru care solicita rambursarea TVA potrivit prevederilor pct. 49 alin.(11) din Normele metodologice, iar organul fiscal nu i le-a solicitat.

Rezultă că din documentele existente la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate stabili situația de fapt circumscrisă speței în litigiu. Totodată, se reține că în referatul ce însoțește dosarul cauzei organele fiscale emitente ale deciziei atacate s-au rezumat să afirme că la contestație "nu au fost prezentate facturile fiscale".

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare " *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*"

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct.11.4 și pct.11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, care precizează:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

Prin urmare, pentru TVA solicitată la rambursare în suma de **x lei** Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la o nouă analiză, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin stabilirea situației faptice cu privire la tranzacțiile pentru care **x** solicită rambursare, inclusiv prin solicitarea de documentație suplimentară de la societatea nerezidentă pentru clarificarea naturii tranzacțiilor consemnate în facturile emise de furnizori.

Ținând cont de aspectele prezentate, urmează a se aplica dispozițiile art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv urmează a se **desființa** Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x/15.02.2011, pentru **TVA respinsă la rambursare** în suma de **x lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1) și următoarele din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 8, pct. 9.1, pct. 9.3 și pct. 14 din Procedura 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, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 4/2010, pct.11.4 și pct.11.5 din OPANAF nr.3741/2015 și art. 7, art. 65 alin. (2) și art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare

DECIDE

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/15.02.2011, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **x lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a

cererii de rambursare a x din Germania pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

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