

**DECIZIA nr. 538/2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**,  
prin reprezentant fiscal SC ...SRL,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. ..., inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in .., prin reprezentant fiscal, SC ..SRL, cu sediul in Bucuresti, ...

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. .., il constituie 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 afara Comunitatii nr. ... emisa de AFCM, comunicata in data de **10.03.2016**, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de .. lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de .. lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de .. lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art. 270 si art. 272 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**, prin reprezentant fiscal SC..SRL.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contestatara solicita admiterea contestatiei, desfiintarea partiala a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. ..emisa de DGRFPB, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti si aprobarea la rambursare a sumei de .. lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare, invocand in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

.. este o societate rezidenta in .. care isi desfasoara activitatea in domeniul cardurilor de combustibil nebancaire pentru combustibil si alte servicii, ce pot fi folosite de clientii ..pe teritoriul tuturor statelor membre ale UE, precum si din tari terte (de ex. Turcia). Acest mod de business este acceptat de autoritatile fiscale din celelalte tari ale UE, care ramburseaza TVA aferenta.

In ceea ce priveste tratamentul TVA aplicat, . are calitatea de cumparator – revanzator in relatia cu societatea, intrucat .. cumpara bunurile si serviciile de la diversi furnizori romani si le revinde catre societate. Astfel, pentru toate livrarile / prestarile de servicii efectuate in Romania,.. emite facturi cu TVA romanesc.

TVA colectata in baza facturilor emise de societate, diminuata cu TVA dedusa in baza facturilor emise de furnizori locali catre .. cod de TVA romanesc, este platita lunar de .. la bugetul de stat roman. Ulterior facturile de .. sunt achitate integral, inclusiv contravaloarea TVA.

In plus fata de contractul cu .. societatea a incheiat si un contract de factoring cu .. (..CV), o societate olandeza specializata in activitati de factoring si parte din acelasi grup de firme ca si .., care finanteaza creantele de TVA pe care societatea le

are fata de bugetul de stat roman. Astfel, .. plateste catre ..., in numele si in contul societatii, contravaloarea creantei de TVA finantata in numele societatii.

.. emite periodic facturi de decontare. Acest document cuprinde contravaloarea tuturor facturilor emise de ..in scopuri de TVA, prin raport la fiecare tara tranzitata si cu codul de TVA in baza caruia au fost emise facturile prin care s-a colectat TVA.

Facturile reflecta datoria totala a societatii fata de .. inclusiv TVA aferenta fiecarei tari, avand in vedere consumul realizat in fiecare tara tranzitata pe parcursul unei perioade de facturare, nu doar consumul aferent tranzitarii Romaniei.

Din suma totala rezultata din insumarea tuturor facturilor emise in scopuri de TVA, .. deduce contravaloarea TVA finantata de ..si incasata de la aceasta din urma, iar contravaloarea comisionului datorat de societate catre .. pentru serviciile de factoring astfel prestate este adaugata.

Datoria pe care societatea o are fata de ... este redusa cu suma primita de .. de la .., respectiv creanta reprezentand TVA.

Astfel, .. incaseaza direct de la societate, dar si prin intermediul .. contravaloarea totala a facturilor incluse in cererea de rambursare de TVA, inclusiv TVA.

Prin urmare, contractul de factoring reprezinta o modalitate de stingere a obligatiilor contractuale, in baza prevederilor pct. 16<sup>2</sup> alin 8 din Normele metodologice, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Referitor la TVA aferenta serviciilor utilizare card, separarea costurilor in factura nu este relevanta, intrucat societatea achizitioneaza combustibilul necesar, la un pret total care include si aceste servicii. In orice operatiune de vanzare de combustibili la pompa, in pretul combustibililor furnizorul include toate cheltuielile aferente, fara a mentiona explicit pe bonul fiscal acest lucru.

Serviciile incluse in facturile .. sunt aferente achizitiei de combustibil, fiind auxiliare si urmand achizitia de combustibil, facand parte din pretul combustibilului facturat catre societate.

In concluzie, societatea solicita anulara partiala a actului atacat, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de .. lei aferenta serviciilor pentru utilizare card.

II. In baza cererii de rambursare nr. ..., AFCM a emis 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 afara Comunitatii nr. ..., prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de .. lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de .. lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de .lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la rambursarea TVA in suma de ...lei, in conditiile in care potrivit punctului de vedere exprimat de directia de specialitate din ANAF, serviciile pentru utilizarea cardurilor nu se incadreaza in categoria achizitiilor expres mentionate in Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre ..., cu privire la care contestatara poate solicita rambursarea taxei achitata.***

**In fapt**, in baza cererii de rambursare nr...aferinta perioadei ianuarie - decembrie 2011, AFCM a emis 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 afara Comunitatii nr. .. prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de .. lei, pe motiv ca facturile cuprinse la pozitile 1, 2, 3 si 4 din cerere cuprind si TVA aferenta serviciilor prestate pentru folosirea cardului .. sau alte servicii.

**In drept**, conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit .b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

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

[...] b) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilă în Comunitate, poate solicita rambursarea **taxei achitate** pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă."

Norme metodologice:

"**50.** (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilă în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește următoarele condiții:

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

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)—m), art. 144 alin. (1) lit. c ) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

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

(2) Nu se va acorda rambursarea pentru:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, art. 144 și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

**c) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă în România deducerea taxei în condițiile art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal;**

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(7) Reprezentantul trebuie să îndeplinească următoarele obligații, în numele și în contul solicitantului:

a) să depună la organele fiscale competente o cerere pe modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, **anexând toate facturile și/sau documentele de import în original**, care să evidențieze taxa a cărei rambursare se solicită;

b) să prezinte documente din care să rezulte că solicitantul este angajat într-o activitate economică ce i-ar conferi acestuia calitatea de persoană impozabilă în condițiile art. 127 din Codul fiscal, dacă ar fi stabilită în România. Prin excepție, în cazul în care organele fiscale competente dețin deja o astfel de dovadă, nu este obligatoriu ca persoana impozabilă să aducă noi dovezi pe o perioadă de un an de la data prezentării respectivelor dovezi;

c) să prezinte o declarație scrisă a solicitantului ca în perioada la care se referă cererea de rambursare persoana respectivă nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu excepția, după caz, a serviciilor prevăzute la alin. (2).

(8) Pentru a se asigura că o cerere de rambursare este justificată și pentru a preveni fraudele, **organele fiscale competente îi vor impune împuternicitului ce solicită o rambursare conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7).** (...)

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate **dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate semnate de reprezentanții autorităților competente din România și din țara solicitantului.** În vederea semnării unor astfel de acorduri/declarații, autoritățile competente ale țărilor interesate trebuie să se adreseze Ministerului Finanțelor Publice. Țările cu care România a semnat acorduri/declarații de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea taxei pe valoarea adăugată vor fi publicate pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.

(19) Prevederile alin. (1) - (18) transpun Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene L 326 din 21 noiembrie 1986.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 9.1 și 9.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010:

"9.1. **Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare**, potrivit pct. 50 alin. (1)-(11) din normele metodologice.

9.2. De asemenea, acesta verifică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice existența acordurilor/declarațiilor de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea TVA între România și țara solicitantului".

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Turcia:

"Legislația fiscală română, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) ca persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA

si nu este stabilita în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate daca, în conformitate cu legile tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în România ar avea acelasi drept de rambursare în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata sau alte impozite/taxe similare aplicate în tara respectiva. Aceasta prevedere reprezinta transpunerea în legislatia fiscala româna a Directivei Consiliului 86/560/CEE din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislatiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Aranjamente pentru rambursarea taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate.

[...] Având în vedere ca rambursarea poate fi acordata numai pe baza de reciprocitate si ca **legislatia din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adaugata platita** în Turcia pentru achizițiile de bunuri si servicii legate de participarea la târguri si expozitii, precum si pentru activitati de transport, respectiv carburanti, piese de schimb, cheltuieli de întreținere si reparatii, **România se angajeaza sa ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adaugata platita în România, aferenta achizițiilor mentionate mai sus."**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilita în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitata pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv daca, în conformitate cu legile tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în România ar avea acelasi drept de rambursare în ceea ce priveste TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în tara respectiva.

Intrucat rambursarea poate fi acordata numai pe baza de reciprocitate, iar legislatia din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adaugata platita în Turcia pentru **achizițiile de bunuri si servicii legate de participarea la târguri si expozitii, precum si pentru activitati de transport, respectiv carburanti, piese de schimb, cheltuieli de întreținere si reparatii,** România se angajeaza sa ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adaugata platita în România, aferenta achizițiilor mentionate mai sus.

In speta, in baza cererii de rambursare nr. ..aferenta perioadei 01.01.2011 - 30.06.2011, AFCM a emis Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. .., prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de .. lei, pe motiv ca facturile cuprinse la pozitile 1, 2, 3 si 4 din cerere cuprind si TVA aferenta serviciilor prestate pentru folosirea cardului .. sau alte servicii.

In legatura cu posibilitatea rambursarii TVA aferenta serviciilor pentru folosirea cardului .. sau alte servicii, urmare solicitarilor Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti, Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul ANAF a comunicat urmatoarele, prin adresa nr...:

**"Serviciile pentru utilizarea cardurilor facturate nu se incadreaza in achizițiile mentionate in Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre .. si, in concluzie, se poate considera ca societatea din.. nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitionarii acestor servicii pe teritoriul Romaniei.**

**Cu acest punct de vedere a fost de acord si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP, asa cum a fost exprimat in adresa nr. ...”**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca achizitiile de bunuri si servicii cu privire la care Romania are obligatia rambursarii TVA sunt expres si limitativ stipulate (enumerata), folosirea cardului ..si alte servicii in legatura cu achizitia de carburant nefiind cuprinse in lista respectiva, rezulta ca in mod corect organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de ... lei 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 afara Comunitatii nr. ....

Drept pentru care, urmeaza se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **X**, prin reprezentant fiscal, SC ... SRL.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 9.1 si pct. 9.2 din O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010, Declaratiei de reciprocitate a României catre Turcia, art. 146, art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X**, prin reprezentant fiscal SC ...SRL, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei 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 afara Comunitatii nr. .. emisa de AFCM.

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