

DECIZIA nr. 219 din 30.03.2016 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Belgia, 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. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Belgia, transmisa prin curier postal in data de si inregistrata la registratura organului fiscal 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. drsrmb/2015, comunicată prin poștă la data de prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S 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 și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Belgia.

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. drsrmb/2015, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Belgia prin cererea inregistrate sub nr. aferentă perioadei 01.10.2013-31.12.2013.

II. Prin contestatia formulata ABC sustine ca este o societate specializata in inchirierea paletilor la nivel european, motiv pentru achizitioneaza paleti din toate tarile europene, ceea ce implica solicitarea rambursarii TVA pentru achizitiile pe plan local.

In cazul deciziei de rambursare contestate, neindicarea datei de emitere de la care isi produc efectele atrage nulitatea acesteia conform art. 43 alin. (2) lit. b) din Codul de procedura fiscala si anexeii 5 la Ordinul nr. 523/2007 avand in vedere ca data trebuie dactilografiata si nu trecuta olograf, aceasta reprezentand doar o mentiune cu privire la inregistrarea in evidentele organului fiscal. In acest caz devin aplicabile si prevederile art. 175 din Codul de procedura civila intrucat lipsa datei dactilografiate a pricinuit societatii o vatamare in respectarea dreptului ei la un proces echitabil, rationament ce conduce la nulitatea deciziei.

Din punct de vedere substantial, societatea nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania avand in vedere ca pe parcursul perioadei de rambursare nu a detinut resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni impozabile in Romania si a desfasurat doar prestari de servicii pentru care locul operatiunii din punct de vedere al TVA este in Romania.

In mod eronat organele fiscale au retinut aplicarea prevederilor art. 128 alin. (10) si alin. (11) si art. 130¹ alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, considerand ca societatea a efectuat transferuri asimilate unor achizitii intracomunitare cu plata, pentru care era obligata sa se inregistreze in scop de TVA in Romania, fara a lua in considerare exceptia referitoare la non-transferuri stipulata la art. 128 alin. (12) lit. g) si h) din Codul fiscal si art. 556 din Regulamentul nr. 2454/1993. Astfel, paletii au fost introdusi in Romania fie incarcati cu bunurile clientilor, fie neincarcati, raman proprietatea societatii si sunt inchiriasi catre FL, fiind utilizati la prestarea de servicii, ceea ce echivaleaza cu incadrarea operatiunii la non-transfer.

In Romania, societatea a realizat doar achizitii locale de paleti si servicii de inchiriere de bunuri, pentru care nu avea obligatia inregistrarii in scop de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal.

În privința TVA refacturate de FLCH SRL (denumita in continuare FL) prin aplicarea structurii de comisionar, societatea susține că organele fiscale au concluzionat eronat că nu sunt proprietatea sa întrucât, deși societatea din România este entitatea care apare menționată pe facturile de import și packing listurile întocmite pentru scopuri vamale, proprietarul, în fapt, al paletilor este ABC din Belgia.

Pentru rambursarea TVA societatea indeplineste conditiile prevazute de legislatia nationala in materie, in speta pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare si de Directiva a 9-a, cu sublinierea faptului ca directiva nu conditioneaza posibilitatea solicitarii rambursarii TVA de faptul ca persoana impozabila sa nu fi fost inregistrata sau obligata sa se inregistreze in scop de TVA in Romania. Din acest motiv, chiar si in situatia in care societatea ar fi avut obligatia sa se inregistreze pentru achizitiile intracomunitare asimilate, aceasta obligatie nu i-ar fi anulat dreptul la rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a, asa cum rezulta si din jurisprudenta europeana din Cauza C-323/12 E.ON Global Commodities SE.

In consecinta, ABC solicita anularea deciziei de rambursare contestate si rambursarea efectiva a sumei solicitate.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile persoanei impozabile nerezidente contestatoare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind nedactilografiera datei de emitere a deciziei de rambursare atrage nulitatea acesteia.

In fapt, pentru solutionarea cererii de rambursare formulate de societatea nerezidenta ABC din Belgia inregistrata sub nr. organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti au emis decizia de rambursare nr. drsrmb/2015, data deciziei fiind inregistrata olograf in exemplarul comunicat societatii nerezidente si existent la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca nedactilografierea datei langa semnaturile functionarilor care isi asuma emiterea deciziei atrage nulitatea acesteia si i-a produs o vatamare constand in nerespectarea dreptului la proces echitabil.

In drept, potrivit art. 43, art. 45 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hartie cuprinde urmatoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) *data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele; [...]*”.

“Art. 45. – (1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii*”.

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu**”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile

procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma deciziei de rambursare nr. drsrmb/2015 se retine ca **aceasta contine data la care a fost emisă**, respectiv data de 2 decembrie 2014, mentionata olograf impreuna cu numarul in partea initiala a deciziei. Rubrica "data" din partea finala a formularului de decizie, mentionata in dreptul numelui si semnaturii functionarilor implicati in intocmirea, verificarea si aprobarea deciziei de rambursare **nu are semnificatia "datei emiterii" deciziei, asa cum eronat sustine contestatara, ci semnificatia datei in care fiecare dintre functionarii implicati au executat operatiunile de intocmire, verificare sau aprobare**. Sustinerea societatii nerezidente in sensul ca data inscrisa olograf in decizie este doar data inregistrarii deciziei in evidentele fiscale nu are niciun temei, formularul de decizie prezentat in anexa nr. II la O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 precizand doar mentiunea "numar" a deciziei, la care organele fiscale au adaugat si data emiterii acesteia. Invocarea formularului din anexa nr. 5 la Ordinul nr. 523/2007 (care avea mentiunea "numar inregistrare" urmata de mentiunea "data") nu are niciun temei intrucat acest formular se emitea doar pentru cererile de rambursare depuse pana la data de 31 decembrie 2009, ceea ce nu este cazul in speta intrucat cererea societatii a fost depusa in anul 2014, iar solutionarea ei s-a facut in baza procedurii si a formularului aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010.

Neintemeiata este si sustinerea ABC privind vatamarea sa prin nerespectarea dreptului la un proces echitabil pe motiv ca "data emiterii" deciziei atacate este inscrisa olograf si "nu reprezinta data" (oricum, o sustinere eronata, conform celor retinute in precedent). Astfel, in conditiile in care **legea fiscala prevede expres ca decizia de rambursare isi produce efectele din momentul comunicarii, in lipsa oricarei alte mentiuni privind o data ulterioara, iar contestatara a primit in mod nemijlocit decizia, dovada fiind chiar faptul contestarii ei** prin referire la toate motivele indicate de organele fiscale in cuprinsul deciziilor, contestatara nu demonstreaza de niciun fel in ce anume, concret, a constatat incalcarea dreptului sau la un proces echitabil, simpla afirmatie neechivaland cu demonstrarea existentei vatamarii reclamate.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de rambursare nr. drsrmb/2015 cuprind toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile ABC privind nulitatea deciziilor fiind nejustificate si vadind o interpretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in aceasta privinta.

3.2. Referitor la TVA solicitata la rambursare in suma de S lei

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru achizițiile locale de paleti, in conditiile in care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania intrucat a inchiriat si paleti expediti din alte state membre in Romania, fara sa faca dovada returnarii lor in statul membru din care au fost expediti, astfel incat circulatia paletilor sa reprezinte non-transferuri pentru care sa nu existe obligativitatea inregistrarii.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsrmb/2015 organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei, solicitata la rambursare de societatea nerezidenta belgiana ABC prin cererea inregistrata sub nr.

Taxa solicitata provine din achizitii de bunuri – paleti tip B1208A-800x1200 de la furnizorul DC SRL, precum și paleți paleți tip 1200x800 de la furnizorul FL aferente perioadei 01.10.2013-31.12.2013.

In legatura cu aceasta cerere organele fiscale au retinut urmatoarele:

- persoana impozabila nerezidenta detine in proprietate paleti, containere si dispozitive reciclabile din plastic, denumite generic “echipamente de inchiriat”, folosite la transportul, depozitarea si manipularea marfurilor;

- aceste echipamente sunt inchiriate catre entitati AB din fiecare tara europeana, printre care si FL, iar acestea, la randul lor, le inchiriaza (in fapt, le “subinchiriaza”) clientilor din tara respectiva;

- pentru desfasurarea activitatii, persoana impozabila nerezidenta achizitioneaza echipamentele din statele membre UE, inclusiv Romania, pentru a deservi cererea locala de echipamente;

- intrucat stocul de paleti pe care ABC il detine in Romania pentru a deservi piata locala este constituit atat din paleti achizitionati din Romania (de la furnizorul DC SRL), cat si din alte state membre UE, care apoi sunt transportati in Romania rezulta ca societatea nerezidenta efectueaza o achizitie intracomunitara asimilata in Romania conform art.130¹ alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania conform art.153 alin. (5) din Codul fiscal;

- din documentele prezentate pentru justificarea refacturării de către FL de la pozițiile 11-18 rezultă că bunurile nu sunt proprietatea persoanei impozabile nerezidente, astfel că refacturarea nu se justifică.

Avand in vedere lantul operatiunilor descrise si faptul ca avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania organele fiscale au considerat ca societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea TVA conform art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare, motiv pentru care au respins la rambursare TVA solicitata.

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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]."**

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

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

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

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

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

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

(2) Nu se rambursează:

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ 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. 147¹ din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, 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;

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

(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 în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează **o cerere de rambursare pe cale electronică** și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

(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).

(12) Solicitantul trebuie să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit în conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificările ulterioare.

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în

totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, 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 ori 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) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată.

(29) În cazul în care o rambursare a fost obținută prin fraudă sau printr-o altă metodă incorectă, organul fiscal competent din România va solicita persoanei impozabile care a beneficiat de rambursare restituirea sumelor rambursate în mod eronat și a majorărilor aferente. În caz de nerestituire a sumelor, organul fiscal competent din România va suspenda orice rambursare ulterioară, către persoana impozabilă în cauză până la concurența sumei neplătite sau, dacă nu există o rambursare ulterioară, va proceda la recuperarea sumelor rambursate eronat și a majorărilor aferente potrivit prevederilor referitoare la asistența reciprocă în materie de colectare.

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

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrarile de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: **persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea**, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege, sa depuna cererea de rambursare si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa anexeze toate documentele aferente, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de aceasta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita, etc.).

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

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.

Intrucat in speta este vorba si de circulatia bunurilor la nivel comunitar devin aplicabile si prevederile art.128 si art. 130¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“Art.128 – (10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).

(11) **Transferul prevăzut la alin. (10) reprezintă expedierea sau transportul oricăror bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.**

(12) **În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia din următoarele operațiuni:**

[...]

g) **utilizarea temporară a bunului respectiv pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expedit sau transportat, în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație**, de către persoana impozabilă stabilită în România;

h) **utilizarea temporară a bunului respectiv, pentru o perioadă care nu depășește 24 de luni, pe teritoriul unui alt stat membru, în condițiile în care importul aceluiași bun dintr-un stat terț, în vederea utilizării temporare, ar beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu scutire integrală de drepturi de import.**

(13) **În cazul în care nu mai este îndeplinită una din condițiile prevăzute la alin. (12), expedierea sau transportul bunului respectiv este considerat ca un transfer din România în alt stat membru. În acest caz, transferul se consideră efectuat în momentul în care condiția nu mai este îndeplinită.**

“Art. 130¹. – (2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:

a) **utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, **dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat****

membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (10) și (11); [...]".

Normele metodologice:

"6. (11) În sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, **transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare** cu plată de bunuri, **fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare**, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă. Caracteristic acestei operațiuni este faptul că în momentul expedierii bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal și, pe cale de consecință, **aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc**. Exemple de transferuri: transportul în alt stat membru de bunuri importate în România, efectuat de persoana care a realizat importul, în lipsa unei tranzacții în momentul expedierii, transportul/expedierea de bunuri mobile corporale din România în alt stat membru în vederea constituirii unui stoc care urmează a fi vândut în respectivul stat membru, transportul de bunuri în alt stat membru în vederea încorporării într-un bun mobil sau imobil în respectivul stat membru în situația în care persoana respectivă prestează servicii în respectivul stat membru, transportul/expedierea unui bun mobil corporal din România în alt stat în vederea reparării și care, ulterior, **nu se mai întoarce în România, situație în care nontransferul inițial devine transfer**".

Cu privire la transferuri și non-transferuri, art. 17 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede următoarele:

"(1) Transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

„Transfer către alt stat membru” înseamnă expedierea sau transportul de bunuri mobile corporale de către persoana impozabilă sau în numele acesteia, în scopul desfășurării activității sale, către o destinație din afara teritoriului statului membru în care se află bunurile, dar în interiorul Comunității.

(2) Expedierile sau transporturile în scopul oricăreia dintre următoarele tranzacții nu sunt considerate transfer către alt stat membru:

[...]

(g) *utilizarea temporară a bunurilor pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul acestora, în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă stabilită în statul membru în care a început expedierea sau transportul bunurilor;*

(h) *utilizarea temporară a bunurilor, pe o perioadă care nu depășește douăzeci și patru de luni, pe teritoriul unui alt stat membru, în care importul aceluiași bunuri dintr-o țară terță în vederea utilizării lor temporare este reglementată de regimuri de admitere temporară cu scutire completă de drepturi de import.*

(3) În cazul în care una dintre condițiile care reglementează eligibilitatea în temeiul alineatului (2) nu mai este îndeplinită, se consideră că bunurile au fost transferate în alt stat membru. În asemenea cazuri, se consideră că transferul are loc în momentul în care condiția încetează să mai fie îndeplinită".

Referitor la înregistrarea în scopuri de TVA, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stabilește ca:

“Art. 153. – (5) **Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:**

a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau

b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă”.

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că ABC, cu sediul activității economice în Belgia achiziționează echipamente (paleti, containere, recipiente etc.) de pe piața europeană - din România și din alte țări membre ale Uniunii Europene -, stocul de echipamente fiind închiriat către filiale (entități AB) din fiecare stat membru UE în vederea subînchirierii către beneficiari.

În cazul României, paletii sunt achiziționați direct de la furnizorul român DC SRL sau sunt transferați de la filialele din alte state membre către FLCH SRL (denumită în continuare FL), care le subînchiriaza către clienți din România, paletii rămânând în proprietatea societății nerezidente belgiene.

Elementele relevante ale contractului încheiat la data de 17 iulie 2012 între societatea nerezidentă belgiană și filiala sa din România sunt următoarele:

Cap.1. Condiții generale

- pct.2. “AB desfășoară o activitate de furnizare a unei game standard de echipamente de depozitare în regiunea europeană începând de la 1 iulie 2010”;

- pct.3. “Locatarul desfășoară o activitate de închiriere a echipamentului AB în România”;

- pct.6. “Partile convin că data de începere a prezentului contract să fie 1 iulie 2012. Contractul va rămâne valid pe o perioadă nedeterminată exceptând cazul în care va fi reziliat, de către orice parte, în conformitate cu clauza 8 din Condițiile generale de Închiriere. Numai lista de prețuri va fi reînnoită anual. (...)”

Cap.2. Închirierea Echipamentelor

- pct.c - “Transferurile dintre locatarii AB sau Clientii sau reprezentanții acestora necesită ca Locatarul care transferă Echipamente să instiinteze AB cu promptitudine, furnizând detaliile complete ale cantităților implicate conform instrucțiunilor emise de AB din când în când. Un asemenea transfer va avea ca efect creșterea (cu cantitatea astfel transferată) în ziua transferului a Cantității de Echipamente Închiriate către LOCATAR, respectiv și diminuarea (cu cantitatea astfel transferată) în ziua transferului a Cantității de Echipamente Închiriate către LOCATARUL care efectuează transferul”;

pct.h - “LOCATARUL se angajează să închirieze o Cantitate Stoc de Baza de Echipamente pe o perioadă de 12 luni, adică de la 1 iulie la 30 iunie. AB se angajează să pună la dispoziția LOCATARULUI Cantitatea Stoc de Baza de Echipamente în orice moment.”

Cap.4. Utilizarea și repararea Echipamentelor

pct.b – “LOCATARUL va respecta Procedurile Standard AB comunicate în scris LOCATARULUI din când în când cu privire la închirierea și utilizarea Echipamentelor în conformitate cu instrucțiunile rezonabile transmise de AB emise din când în când. LOCATARUL se va asigura în special că Echipamentele sunt returnate la AB fără a fi

contaminate cu materiale periculoase. Adicional, LOCATARUL va avea obligatia de a nu aplica etichete adezive pe Echipamente.”

pct. C - “LOCATARUL se angajeaza sa pastreze Echipamentele in locatiile sale conform solicitarilor rezonabile transmise de AB din cand in cand si va suporta costul unei asemenea depozitari si va depozita asemenea Echipamente in conditii adecvate de siguranta.”

Cap.6. Pierderea Echipamentelor

pct.a – “Pe durata prezentului Contract LOCATARUL va conveni ca AB sa deruleze pe cheltuiala LOCATARULUI un program periodic de verificari pe teren si verificari scriptice ale cantitatii de Echipamente inchiriate, aflate in locatiile LOCATARULUI si ale Clientilor sai (sau ale reprezentantilor acestora).”

Prin cererea de informații suplimentare nr. 22142A/08.01.2015 organele fiscale au solicitat societății nerezidente documente (contracte, documente de transport din care sa rezulte locul de plecare a paletilor si locul de sosire, avize de insotire a marfii etc.), informații și note explicative din care să rezulte fluxul economic și circuitul ulterior al bunurilor achiziționate din România, precum și orice alte documente prin care să demonstreze dreptul la rambursare conform dispozițiilor legale în vigoare.

In raspunsul sau înregistrat sub nr. 10595/05.02.2015 societatea nerezidentă a precizat că este proprietarul central al echipamentelor de închiriat sub marca AB la nivel european și cumpără paletii din majoritatea statelor membre UE. Legat de circuitul ulterior al paletilor sunt transmise o situație centralizatoare a clienților din România unde au fost transportați paletii achiziționați din România, contractul de închiriere încheiat cu filiala FL și câteva facturi aferente închirierii de paletii, considerând că explicațiile prezentate și documentele transmise sunt suficiente.

Conform documentelor atasate cererii de rambursare societatea nerezidenta ABC a achizitionat in mod exclusiv de la furnizorul DC SRL numai bloc-paleti de tipul B1208A-800x1200. Totodata, filiala FL a refacturat societății nerezidente paletii tip 1200x800 provenind din import. In acelasi timp a inchiriat catre filiala sa FL atat bloc-paleti de tipul B1208A-800x1200 (care puteau proveni din achizitiile locale de la DC SRL), cat si bloc-paleti de alte tipuri – tipul B120A-1200x1000, tipul B0806A-800x600, tipul P0604A-600x400 etc. – **pentru care nu exista achizitii de la intern/import, rezultand cu evidenta faptul ca societatea nerezidenta a inchiriat si echipamente achizitionate in alte state membre UE si care au fost transportate in Romania in vederea inchirierii/subinchirierii.**

În răspunsul dat la o cerere de informații similară, prin adresa din 19 iunie 2013, înregistrată sub nr. societatea nerezidenta ABC a explicat următoarele:

- toti paletii din aceeasi categorie de produs sunt identici si, prin urmare, nu pot fi identificati individual, iar odata ce paletii noi se introduc in stocul de echipamente, nu se mai poate face distinctia intre acestia si paletii deja existenti din aceeasi categorie de produs, fiind in intregime interschimbabili;

- societatea detine un sistem complex privind stocul & fluxul de paletii, *sistem care permite societatii sa urmareasca paletii de-a lungul intregului lant de distributie in functie de tipul si numarul acestora* si sa emita facturi pentru numarul exact de paletii si numarul exact de zile de inchiriere;

- diferenta dintre echipamentele achizitionate in Romania si cele inchiriate catre FL provine din achizitii efectuate de societate din alte state membre UE.

Se retine ca societatea nerezidenta ABC nu a prezentat niciun document din care sa rezulte circulatia/transportul echipamentelor din alte state membre in Romania, singurele documente prezentate fiind avize de insotire a marfii pentru echipamente achizitionate din Romania si care confirma transportul bloc-paletilor de tipul B1208A-800x1200 de la furnizorul roman catre clienti finali tot din Romania ori documente aferente importului de paleți din afara Uniunii Europene.

In cazul in care o persoana impozabila transfera bunuri din patrimoniul propriu dintr-un stat membru in alt stat membru operatiunea este calificata, din punct de vedere al legislatiei comunitare in materie de TVA, drept un "transfer", operatiune care trebuie sa respecte toate regulile unei "livrari intracomunitare". Motivul asimilarii transferului (operatiune fara plata si fara transfer al dreptului a dispune de bunuri ca un proprietar) cu o livrare intracomunitara (operatiune cu plata si cu transfer al dreptului a dispune de bunuri ca un proprietar) este acela ca, in lipsa barierelor vamale, buna functionare a sistemului de TVA la nivelul Uniunii Europene presupune cunoasterea circulatiei intracomunitare a bunurilor de catre autoritatile fiscale din fiecare stat membru, ceea ce implica, intre altele, si respectarea unor cerinte de inregistrare si evidenta de catre operatorii economici implicati in aceste operatiuni.

In speta este evident faptul ca societatea nerezidenta ABC a expedit in Romania bunuri (denumite echipamente) achizitionate din alte state membre UE, pe care le-a utilizat la prestarea de servicii pe teritoriul Romaniei (le-a inchiriat catre filiala sa FL care, la randul ei, le-a subinchiriat clientilor finali din Romania). Transportul sau expedierea unor bunuri dintr-un stat membru in alt stat membru, fara transferul dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar (societatea nerezidenta isi pastreaza dreptul de proprietate asupra bunurilor) reprezinta transfer in statul membru in care a inceput transportul bunurilor si, in oglinda, achizitie intracomunitara asimilata in statul membru in care s-a sfarsit transportul bunurilor, reiesind astfel ca **societatea nerezidenta ABC a efectuat achizitii intracomunitare asimilate in Romania, pentru care era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania in conformitate cu prevederile art. 153 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.**

De asemenea, paleții achiziționati de la intern (DC SRL) ori provenind din achizițiile intracomunitare asimilate au fost expediați din România în alte state membre UE pentru a fi închiriați prin intermediul entităților AB din respectivele state membre, **ceea ce reprezintă un transfer în înțelesul art. 128 alin. (11) din Codul fiscal, care este asimilat ca regim fiscal unei livrări intracomunitare de bunuri conform art. 128 alin. (10) din Codul fiscal.**

Societatea nerezidenta ABC recunoaste ca a transportat bunuri (echipamente) din alte state membre in Romania, dar sustine ca operatiunea nu reprezinta un transfer din punct de vedere al taxei, ci un non-transfer, pe baza exceptiilor stipulate la art. 128 alin. (12) lit. g) si h) din Codul fiscal coroborat cu art. 556 din Regulamentul nr. 2454/1993.

Sustinerea societatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

In primul rand, **ca orice exceptie, si exceptia non-transferului invocata este de stricta interpretare** (“exceptio est strictissimae interpretationis”), **astfel ca pentru aplicare trebuie indeplinite intocmai conditiile necesare aplicarii exceptiei, si anume:**

- utilizarea bunurilor in scopul prestarii de servicii de inchiriere in Romania sa aiba caracter temporar, ceea ce implica ca, **dupa utilizare, bunurile sa fie returnate in statul membru de unde au fost initial transportate/expediate** [art. 128 alin. (12) lit. g) din Codul fiscal si art. 17 alin. (2) lit. g) din Directiva 2006/112/CE];

sau

- **utilizarea temporara a bunurilor (necircumstantiata la “in scopul prestarii de servicii”) sa nu depaseasca 24 de luni** din momentul introducerii bunurilor pe teritoriul statului membru unde sunt utilizate [art. 128 alin. (12) lit. h) din Codul fiscal si art. 17 alin. (2) lit. h) din Directiva 2006/112/CE], dar aplicarea scutirii pentru paleti prevazuta de regulamentele vamale comunitare invocata este conditionata de prezentarea anumitor documente si de indeplinirea anumitor conditii.

In al doilea rand, cel care invoca o exceptie trebuie sa faca si dovada ca sunt indeplinite conditiile necesare aplicarii ei. Astfel, societatea nerezidenta ABC, **desi reclama aplicarea exceptiei non-transferului pe motiv ca le-a utilizat temporar in scopul prestarii de servicii, nu a adus nicio dovada ca bunurile s-au intors in statul membru din care au fost initial expediate ori transportate in scopul prestarii de servicii.** Circulatia continua a paletilor intre diferitele state membre nu inseamna indeplinirea conditiei referitoare la utilizarea temporara, asa cum eronat sustine societatea, **aceasta trecand sub tacere faptul ca, din punct de vedere al legislatiei comunitare in materie de TVA, non-transferul implica si returnarea bunurilor, dupa utilizare, in statul membru din care au fost expediate.**

Spre exemplu, **in cazul paletilor din plastic tip P0604-600x400**, cod facturare 15826398 si care nu puteau proveni decat din expedierea din alte state membre in Romania (de pe piata interna s-a achizitionat alt tip de paleti conform celor aratate anterior), societatea nerezidenta a inchiriat in perioada 20.01.2013-16.02.2013 o cantitate de 1.875 bucati (factura nr. 13-1000000331 din 16.02.2013), iar in perioada imediat urmatoare 17.02.2013-23.03.2013 o cantitate de 1.701 bucati (factura nr. 13-1000000363 din 23.03.2013). Coroborate cu propriile afirmatii in sensul existentei unui sistem complex de urmarire a stocului si a fluxului de paleti, rezulta ca pentru diferenta de $1.875 - 1.701 = 174$ bucati paleti din plastic tip P0604-600x400 ***societatea nerezidenta trebuia sa faca fie dovada depozitarii lor in Romania, fie dovada returnarii lor in acelasi stat membru din care au fost expediatii initial.***

Or, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**, astfel ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa dovedeasca ca sunt

indeplinite conditiile pentru aplicare exceptiei non-transferului, altminteri invocata in sustinere.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]".

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport** de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – circulatia paletilor la nivel european reprezinta non-transfer – rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

Avand in vedere ca societatea nerezidenta ABC nu a facut dovada ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea non-transferului pentru bunurile (paletii) utilizati in activitatea de inchiriere si care au fost expediate din alte state membre in Romania, rezulta ca aceasta era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania. In consecinta, societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea de TVA in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **nefiind indeplinita conditiile cumulative prevazute la pct. 49 alin. (1) lit. b) și c) din Normele metodologice de aplicare.**

In ceea ce priveste sustinerea faptului ca societatea nerezidenta nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pe motiv ca nu detine resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni impozabile in Romania si a desfasurat doar prestari de servicii pentru care locul operatiunii din punct de vedere al TVA este in Romania, se retine ca **obligativitatea inregistrarii in scopuri de taxa intervine** nu numai in aceasta ipoteza, ci **si in alte situatii, cand persoanele impozabile realizeaza operatiuni pentru care nu este neaparata nevoie sa dispuna de resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni impozabile in Romania** (spre exemplu, realizeaza operatiuni care implica transportul bunurilor dintr-un stat membru intr-altul – achizitii sau livrari intracomunitare cu plata ori asimilate – a se vedea art. 153 alin. (5) din Codul fiscal).

Referitor la refacturarea TVA prin aplicarea structurii de comisionar la import, se reține că acest aspect nu este necesar în analiza cauzei, în condițiile în care societatea nerezidentă nu a îndeplinit conditia cumulativa prevazuta la pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice.

Referitor la invocarea dreptului de a beneficia de rambursarea TVA chiar si in situatia in care societatea nerezidenta ar fi fost obligata sa se inregistreze in scopuri de

TVA in Romania pe motiv ca Directiva a 9-a nu prevede o astfel de conditie, se retine ca art. 29 din directiva invocata da dreptul statelor membre sa adopte actele necesare transunerii directivei in propria legislatie, iar jurisprudenta europeana din Cauza C-323/12 E.ON Global Commodities SE priveste problematica asimilării existenței unui reprezentat fiscal unui sediu comercial pe teritoriul țării și a lipsei livrării de bunuri și prestări de servicii în statul membru unde se solicită rambursarea, lăsând instanței naționale sarcina de a verifica dacă se poate considera în mod efectiv că E.ON a efectuat ori nu livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate livrate sau prestate în România.

În cazul ABC societatea nerezidentă a efectuat în România achiziții intracomunitare asimilate/transferuri de bunuri, **cu locul operațiunii în România**, spre deosebire de E.ON Global Commodities SE care a efectuat tranzacții cu energie electrică în calitate de comerciant, pentru care locul livrării se stabilește prin derogare de la regula generală (a se vedea regulile de la art. 132 din Codul fiscal).

Or, **instanța europeană s-a pronunțat în sensul că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare în cadrul celei de A opta directive, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni** (a se vedea pct. 53 din hotărârea CJUE din Cauza C-323/12 E.ON Global Commodities SE). În mod logic, pentru a fi în prezența unui drept la rambursare în cadrul directivei în discuție, trebuie să se constate că persoana impozabilă respectivă nu a realizat efectiv operațiuni impozabile în statul membru de rambursare, ceea ce nu este cazul ABC, care a realizat achiziții intracomunitare asimilate/transferuri cu locul operațiunii în România, nefiind astfel îndeplinită condiția de la art. 3 lit. c) din directiva a opta).

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (10), alin. (11), alin. (12) lit. g) și lit. h) si alin. (13), art. 130¹ alin. (1) lit. a), art. 147² alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (11) si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 13, art. 45 alin. (1), art. 46, art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 250 din Noul Cod de procedura civila adoptat prin Legea nr. 134/2010

DECIDE:

Respinge contestatia ABC impotriva deciziilor de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsrmb/2015 pentru TVA respinsa la rambursare in suma **S 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.