

**DECIZIA nr. 97/10.02.2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**EL**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x, cu privire la contestatia depusa de catre societatea nerezidenta **EL** cu sediul in ..., ....

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 02.08.2013 si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de 7.591,85 lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **EL**

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. a/b, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de **x lei** din suma de z lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre societatea nerezidenta EL, prin cererea cu nr. de referinta IT..., inregistrata sub nr. .. pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 pentru achizitiile de natura celor inscrise la pozitiile 3, 7 si 9 din „ Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” (mese servite) conform prevederilor art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**II.** Prin contestatia formulata de societatea nerezidenta EL solicita desfiintarea in parte a deciziei de rambursare TVA si aprobarea la rambursare a sumei de x lei ca taxa de rambursat conform cererii formulate de societate nr. .. invocand urmatoarele motive:

Organele fiscale au respins pur si simplu o parte din suma solicitata fara explicatii asupra motivelor pe care se bazeaza, dar si fara a solicita informatii suplimentare daca asupra acestor sume planeaza suspiciuni ca societatea nu ar avea dreptul la rambursare.

Au fost incalcate si dispozitiile generale imperative de procedura fiscala, respectiv art. 7 Cod procedura fiscala care dispune ca in exercitarea atributionilor sale organul fiscal va examina in mod obiectiv starea de fapt.

Cheltuielile pentru care societatea solicita rambursarea fac parte din categoria celor pentru care o astfel de cerere poate fi efectuata.

Toate cheltuielile se refera la achizitia de bunuri si servicii in Romania efectuate de societate. Achizitiile efectuate sunt destinate unor operatiuni economice.

Facturile emise prin refacturare de catre SC Quality Leather SRL sunt aferente contractului know-how nr. ..., in fapt ele reprezentand cheltuieli efectuate de catre reprezentantii societatii in baza contractului amintit pentru activitatile prestate catre SC Quality Leather SRL.

In concluzie, societatea solicita desfiintarea in parte pentru suma de x lei a deciziei de rambursare si dispunerea rambursarii sumei solicitate ca taxa de rambursat conform cererii de rambursare formulate de societate nr. ...

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

3.1. *Cu privire la condițiile de forma ale deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b*

**Cauza supusă soluționării pentru acest capăt de cerere este dacă decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b a fost emisă de organele fiscale teritoriale cu respectarea prevederilor legale în vigoare.**

**In fapt**, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a emis decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b, prin intermediul mijloacelor informatice.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă invocă nulitatea neîndeplinirii condițiilor de forma a Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b pe motiv că nu arată argumentele care justifică în mod obiectiv respingerea sumei solicitate la rambursare.

**In drept**, în speta sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 43 din Codul de procedură fiscală care stipulează următoarele:

**“Art 43 – (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.**

**(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

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

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite 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.

Fata de prevederile legale sus citate, rezulta ca Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b indeplineste toate cerintele legale.

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatarei conform careia in cuprinsul deciziei lipsesc din cuprinsul actului argumentele care justifica in mod obiectiv respingerea sumei solicitate la rambursare, este neintemeiata intrucat aceasta cuprinde explicatii la motive de fapt precum "pentru achizitiile de natura celor inscise la pozitiile 3, 7 si 9 din „Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” (mese servite) conform prevederilor art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal”.

Fata de cele precizate, rezulta ca aspectele procedurale invocate de societate, in baza carora solicita nulitatea deciziei contestate, nu au sustinere legala.

Pe cale de consecinta, Decizia de de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b, emisa de organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, indeplineste cerintele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

*3.2. Cu privire la conditiile de fond ale deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b*

***Cauza supusa solutionarii este daca s-a respins corect la rambursare TVA in suma de x lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. a/b, in conditiile in care documentele si argumentele societatii nerezidente nu sunt de natura sa modifice in tot constatarile organului fiscal.***

**In fapt**, prin cererea cu nr. de referinta IT... din 05.04.2013, inregistrata sub nr. .. societatea nerezidenta EL a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de z lei aferenta 01.10.2012-31.12.2012. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de x lei pe motiv ca pentru achizitiile de natura celor inscise la pozitiile 3, 7 si 9 din „Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” (mese servite) conform prevederilor art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta precizeaza faptul ca achizitiile efectuate sunt destinate unor operatiuni economice, emise prin refacturare de catre SC Quality Leather SRL si sunt aferente contractului de know-how nr. .., reprezentand cheltuieli efectuate de catre reprezentantii societatii in baza contractului pentru activitati prestate catre SC Qualirty Leather SRL.

Societatea anexeaza in sustinerea cauzei facturile pentru care a fost respinsa suma de z lei impreuna cu anexele la facturi prin care sunt insiruite facturile din ce se compune TVA solicitat la rambursare.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> 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. 147<sup>2</sup>.** - (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate** pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România. (...)"

Norme metodologice:

**"49.** (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de **rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate** pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea 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 impozabila respectiva îndeplinește cumulativ următoarele condiții: (...)

(2) **Nu se rambursează:**

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

(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 considera ca fiind în afara României, **dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

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

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

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

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);
4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

(15) **Cererea de rambursare se referă la următoarele:**

a) **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării;**

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) **Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului alendaristic în cauză.**

(17) **Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare.** Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru in care este stabilit solicitantul ii trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii, si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12).

(22) 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) 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. (...)

(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 achitata** 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**, dreptul de deducere fiind determinat in temeiul prevederilor art. 145, 146 Cod procedura fiscala, 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.**

In speta, in baza cererii de rambursare inregistrata sub nr. ..., pentru perioada octombrie - decembrie 2012, formulata de EL, Serviciul de reprezentante straine, ambasade si administrare a contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB a emis Decizia de rambursare a TVA nr. a/b, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei (**pozitiile 3, 7 si 9** din cererea de rambursare), pe motiv ca pentru achizitiile de natura celor inscrise la pozitiile 3, 7 si 9 din „Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” (mese

servite) conform prevederilor art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin cererea de informatii suplimentare nr. .. (transmisa pe mail in data de 24.05.2013), organul fiscal a solicitat societatii dovada achitarii facturilor pentru a caror taxa pe valoarea adaugata se solicita rambursarea (ordin de plata vizat de banca sau extras de banca) si documente care nu au fost anexate la prezenta cerere de rambursare si care sunt cuprinse in cererea de rambursare.

Societatea nerezidenta a raspuns solicitarilor organului fiscal transmitand pe mail ca societatea nerezidenta a intocmit cu SC Quality Leather SRL un proces verbal de comensare.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In 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."***

Din normele legale mai sus prezentate 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 speta, societatea nerezidenta a solicitat rambursarea TVA pentru achizitia de mese servite si serviciu de taxi, organele fiscale refuzand rambursarea de TVA pe motiv ca pentru achizitiile de natura celor inscise la pozitiile 3, 7 si 9 din „Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” (mese servite) conform prevederilor art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatia inregistrata sub nr. 57913/13.08.2013 societatea nerezidenta depune in sustinerea cauzei facturile prin care a solicitat in cererea de rambursare TVA de rambursat si anexele la facturi in care sunt precizate toate facturile si bonurile fiscale care au stat la stabilirea TVA –ului de rambursat solicitat prin cererea de rambursare.

In conformitate cu dispozitiile pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare ale art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, **dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> si 146 din Codul fiscal.**

Prin urmare, rambursarea taxei pe valoarea adaugata se acorda societatii nerezidente în masura în care bunurile si serviciile achizitionate sau importate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate în România.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2012, care stipulează:

„ (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;”

și al prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, care precizează:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...].”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de legiuitor, respectiv, pentru taxa 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, **contrar susținerilor contestatarii, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui bun sau a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic.**

Referitor la serviciile de catering (mese servite) achiziționate, se reține că acestea pot fi utilizate inclusiv în interes personal, motiv pentru care societatea are obligația legală de a justifica faptul că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursare.

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursarea TVA.**

De asemenea, **jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere/rambursare nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat/solicitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere/rambursare a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

După cum s-a subliniat anterior, deși organul fiscal i-a solicitat societății prezentarea documentelor și informațiilor privind achiziția de bunuri/prestări servicii și scopul utilizării acestora, care au stat la baza întocmirii facturilor (*inclusiv cele care fac obiectul acestui capăt de cerere*) pentru care se solicită rambursarea TVA, aceasta nu a dat curs solicitărilor

respective nici cu ocazia întocmirii deciziei de impunere contestată, nici cu ocazia depunerii contestației.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea/rambursarea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a condițiilor de fond (intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții).

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta **dovezi obiective** care să susțină intenția declarată a persoanei impozabile **cu privire la scopul unei achiziții**.

**În concluzie, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic.**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă analizei documentare rezultă că societatea nerezidentă EL nu este îndreptățită să beneficieze de rambursarea din bugetului statului român, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 9-a și de art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal care transpune această directivă, a sumei de **x lei**, fapt pentru care, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de EL împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b.

Referitor la cheltuielile de transport taxi societatea nerezidentă a prezentat în susținerea contestației facturile și anexe la acestea din care rezultă că achizițiile sunt refacturate conform anexelor nr. 3, 8 și 11, recuperate în baza pct. 5.2.2. din Contractul de know-how nr. ...

Potrivit art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

**"Art. 126. – (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. – (4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

b) locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport de călători;"

Prin referatul cauzei organul emitent al actului atacat precizează următoarele:



- cheltuielile de transport taxi se incadreaza in prevederile art. 133, alin (4), lit. b) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: " locul prestarii este considerat a fi locul unde se efectueaza transportul, in functie de distantele parcurse, in cazul serviciilor de transport calatori", in cazul de fata in Romania;

- conform art. 150, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, persoana obligata la taxei este societatea Quality Leather SRL, persoana impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania, care efectueaza aceste servicii;

In baza acestor precizari organul fiscal concluzioneaza ca sunt indeplinite conditiile de rambursare prevazute la art. 147<sup>2</sup> alin (1) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, avand in vedere ca in referatul cauzei se recunoaste ca persoana nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de de **x lei** aferenta serviciilor de transport taxi si ca aceasta suma intruneste conditiile de a fi aprobata la rambursare potrivit art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) si art. 133 alin. (4) lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si propunerea Administratiei Fiscale pentru contribuabili nerezidenti din adresa nr. ..., urmeaza a se admite in parte contestatia formulata impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat al Uniunii Europene nr. a/b.

Admiterea are la baza prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se stipuleaza:

"Art. 216. – (2) *“În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

Ca urmare, se va admite in parte contestatia formulata de societatea nerezidenta **EL** pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare conform Deciziei nr. a/b emisa de Serviciul Reprezentante Straine si Nerezidenti si se va respinge in parte **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare conform Deciziei nr. a/b emisa de Serviciul Reprezentante Straine si Nerezidenti.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 126, art. 133, art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, Ordinul presedintelui ANAF nr. 4/2010 privind aprobarea Procedurii 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 si art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

#### **DECIDE:**

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia **EL** formulata impotriva Deciziei 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. a/b, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

2. Admite in parte contestatia formulata de societatea nerezidenta **EL** pentru suma de **x lei** si anuleaza decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. a/b emisa de DGFP-MB, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti, prin care s-a respins la rambursare TVA suma de **x 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.

