

**DECIZIA nr. 318 din 07.05.2014** privind  
soluționarea contestației formulate de  
**ABC GmbH - Germania,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr. ....2013 de către Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestația ABC GmbH din Germania, formulată prin împuternicit dr. jur. H....., în baza împuternicirii din ....., existența în original în limba română la dosarul contestației.

Obiectul contestației, transmisă prin poșta în data de ..... și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. .... îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. decramb1/2013, transmisă prin poșta în data de .....2013 prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **R lei**.

Constatănd că, în speta, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investită să soluționeze contestația formulată de ABC GmbH din Germania.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. decramb1/2013, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au aprobat la rambursare TVA în suma de A lei și au respins la rambursare TVA în suma de R lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC GmbH (ABC) din Germania prin cererea cu nr. de referință DE....., înregistrată sub nr. ....2012.

**II.** Prin contestația formulată ABC GmbH arată că înaintează o copie a tuturor documentelor necesare pentru punctele 1-42 din cererea de rambursare, precum și documentele bancare corespunzătoare și cele din care rezultă că domnul K a fost autorizat de companie pentru călătoriile de afaceri.

În cazul în care există obiecții la cheltuielile de reprezentare (chitante restaurant, taxi) societatea precizează că este de acord ca acestea să fie excluse din cerere, retragerea fiind valabilă numai pentru aceste cheltuieli, nu și pentru celelalte solicitări.

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

### 3.1. Referitor la TVA în suma de R1 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestei sume, în condițiile în care contestația nu este motivată în raport de reținerile organelor fiscale din decizia de rambursare atacată.*

**In fapt**, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. decr. nr. 1/2013 organele fiscale de specialitate au respins TVA în suma de R1 lei solicitată de ABC GmbH din Germania cu următoarea motivare:

- la pozițiile 5,7,8,9,11,13,14,16,18,19,21,23,25,27,29,30,33,34,36,38,42 din lista operațiilor s-a solicitat rambursarea pentru mese restaurant, protocol, bauturi alcoolice, nefiind respectate prevederile legale referitoare la dreptul de deducere pentru astfel de cheltuieli;

- la pozițiile 32,35,37,39,40,41 din lista operațiilor s-a solicitat rambursarea pentru transport taxi pe baza de bonuri, care nu sunt documente justificative legale pentru exercitarea dreptului de deducere

Prin contestația formulată ABC GmbH, deși se îndreaptă asupra deciziei pentru întreaga sumă respinsă la rambursare, precizează că este de acord că TVA aferentă cheltuielilor de reprezentare (restaurant, taxe) să fie exclusă din cerere, ceea ce echivalează practic cu însușirea reținerilor organelor fiscale și nemotivarea contestației pentru această sumă.

**In drept**, potrivit art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

“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**”.

Totodată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 și 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

**“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.**

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul **nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației** sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Avand in vedere ca societatea nerezidenta ABC GmbH nu a adus niciun argument in privinta nerambursarii TVA in suma de R1 lei si, mai mult, arata ca este totusi de acord pentru excluderea sumei din cerere, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia pentru capatul de cerere privind TVA in suma de R1 lei.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de R2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru serviciile de consultanta achizitionate din Romania, in conditiile in care in decizia emisa organele fiscale au retinut doar faptul ca pe baza documentelor prezentate nu poate fi stabilita natura operatiunilor, iar in urma contestatiei au apreciat ca serviciile sunt in legatura cu un bun imobil, desi documentatia existenta la dosar nu permite stabilirea cu certitudine a faptului ca este vorba de servicii legate direct de un bun imobil situat in Romania.*

**In fapt**, prin decizia nr. decramb1/2013 organele fiscale au respins cererea de rambursare a societatii ABC GmbH pentru TVA in suma de R2 lei aferenta pozitiilor 1-4 din cererea de rambursare pe motiv ca mentiunile din cerere sunt exclusiv in limba germana, iar societatea nu a prezentat contractele sau comenzile de prestari servicii sau achizitie de bunuri care au stat la baza intocmirii facturilor pentru care se solicita rambursarea, precum si documente care sa ateste scopul achizitionarii acestor servicii ori circuitul ulterior al bunurilor. Neputandu-se identifica natura operatiunii, organele fiscale au respins cererea pentru aceasta suma in temeiul art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) si alin. (4) din Normele metodologice de aplicare.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta a prezentat copia documentelor pe care le-a considerat necesare pentru justificarea rambursarii TVA.

**In drept**, potrivit art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

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

a) **persoana impozabila nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri

de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]**".

*Norme metodologice:*

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

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata **si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;**

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

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

**(2) Nu se ramburseaza:**

**a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;**

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152<sup>1</sup> din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

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

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

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilită 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 nestabilită 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.

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

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

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

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

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

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

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

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii, și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform alin. (7)-(9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10)-(12).

**(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei**

de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(23) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata.

**(34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".**

*Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistentia sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistentia obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.*

*De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operatiunile constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii sa fie impozabile in Romania, in caz contrar TVA solicitata aparand ca fiind facturata incorect si, in consecinta, nerambursabila.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca ABC GmbH din Germania a solicitat TVA din facturile emise de BCM SRL din Bucuresti si inscrise la pozitiile 1-4 din lista operatiunilor atasate cererii de rambursare, respectiv pozitia 1 – TVA R21 lei (din factura nr. F1), pozitia 2 – TVA R22 lei (din factura nr. F2), pozitia 3 – TVA R23 lei (din factura nr. F3) si pozitia 4 – TVA R24 lei (din factura nr. F4).

Societatea nerezidenta a prezentat in sustinere contractul de consultanta tehnica din 01.06.2011 incheiat cu BCM SRL in calitate de consultant (bilingv romano-englez), facturile intocmite in limba germana si extrase de cont pentru achitarea contravalorii celor 4 facturi.

In referatul cu propuneri de solutionare organele fiscale apreciaza ca este vorba de prestari de servicii ce intra sub incidenta prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, deci operatiuni impozabile in Romania, **fara sa precizeze insa care sunt elementele faptice ce au condus la aceasta apreciere.**

Astfel, desi in preambulul contractului de consultanta tehnica se face trimitere la realizarea proiectului "extindere spatii productie JTI – Bucuresti", iar obiectul contractului este reprezentarea proiectantului general ABC GmbH, **la dosarul cauzei nu exista documentatia prevazuta la art. 2.1 din contract (documentatii, rapoarte, lucrari si orice alte materiale care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor de consultanta) din care sa reiasa cu claritate in ce masura serviciile pentru care se solicita rambursarea TVA au o legatura suficienta in legatura cu un bun imobil in Romania**, astfel incat locul prestarii sa fie considerat a fi locul unde este situat bunul imobil (hotararile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 24, C-530/09 Inter-Mark Group, pct. 30, C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 32). In acest sens se retine faptul ca instanta comunitara a decis ca o legatura suficient de directa **implica, pe langa faptul ca prestarea sa fie legata de un bun imobil determinat in mod expres** (hotararea CEJ din cauza C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 34) **si faptul, in plus, ca prestarea de servicii sa aiba ca obiect bunul imobil in sine**, si anume, ca **bunul imobil individualizat expres sa fie elementul constitutiv al prestarii de servicii intrucat constituie un element central si indispensabil al acesteia** (hotararile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 25, si C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 35). In plus, facturile sunt intocmite in limba germana si nu sunt insotite de traduceri autorizate, neputandu-se determina daca operatiunile consemnate in acestea reprezinta prestari de servicii ce au legatura suficient de directa cu bunul imobil.

Potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

De asemenea, in conformitate cu art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "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".

Avand in vedere cele retinute anterior, faptul ca singurul motiv mentionat in decizia de rambursare contestata este ca nu s-a putut determina natura operatiunilor, urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. decramb1/2013 pentru ca organele fiscale sa procedeze la **analiza documentatiei prezentate, inclusiv prin solicitarea de documente si informatii suplimentare necesare clarificarii spetei**.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act**

**administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea documentelor depuse de ABC GmbH din Germania si solicitarea de documentatie suplimentara referitoare la TVA solicitata la rambursare in suma de R2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1) si urm. din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 2.5 si pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

**DECIDE:**

1. Respinge ca nemotivata contestatia ABC GmbH impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decramb1/2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decramb1/2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R2 lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC GmbH din Germania pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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.