

DECIZIA nr.118/04.03.2022

privind soluționarea contestației formulate de **societatea X**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../22.02.2022

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți - Serviciul Analiză Documentară Contribuabili Neînregistrați în scopuri de TVA prin adresa nr...../22.02.2022 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../22.02.2022 asupra contestației formulate de **societatea X**, cu sediul în Polonia,, prin împuternicit domnul Y în calitate de reprezentant al firmei "..... & Co." cu sediul în, Polonia, în baza Împuternicirii înregistrată la organul fiscal competent sub nr...../18.08.2015.

Obiectul contestației, transmisă prin e-mail în data de 28.12.2021 înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr...../30.12.2021 și prin poștă în data de 04.01.2022 înregistrată sub nr...../11.01.2022, completată prin e-mail-ul din data de 31.01.2022, îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../06.12.2021 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, comunicată prin poștă cu confirmare de primire semnată în data de 10.01.2022, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1), alin.(2) lit.a) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea X din Polonia.

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

I. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../06.12.2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de lei, solicitată în temeiul Directivei a 9-a de către societatea X din Polonia prin cererea cu număr de referință PL, înregistrată sub nr...../29.03.2021.

Organele fiscale au motivat soluția de respingere prin faptul că nu au fost respectate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) și art.302 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.72 alin.(4) și alin.(23) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, deoarece societatea nerezidentă nu a prezentat facturile aferente achizițiilor înscrise în cererea de rambursare la pozițiile de la nr.1 la nr.17. Prin cererea de informații suplimentare nr...../22.09.2021 transmisă pe adresa de e-mail comunicată în cererea de rambursare, respectiv, organul fiscal a solicitat societății nerezidente prezentarea documentelor care nu au fost anexate cererii și care sunt cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de achiziție aferente pozițiilor de la nr.1 la nr.17). Până la data întocmirii deciziei de rambursare nr...../06.12.2021 societatea nerezidentă nu a prezentat documentele solicitate, astfel că în lipsa facturilor în baza cărora se solicită rambursarea TVA, societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei.

II. Prin contestația formulată societatea X din Polonia solicită anularea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în

România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../06.12.2021, susținând că nu a primit nicio solicitare de prezentare a unor informații suplimentare.

Prin completarea, transmisă pe e-mail în data de 31.01.2022, la contestația formulată societatea nerezidentă X din Polonia anexează documentele cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de achiziție aferente pozițiilor de la nr.1 la nr.17).

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA din facturile pentru achiziții de taxe de pod, în condițiile în care, în susținerea contestației a prezentat documente justificative, iar organele fiscale emitente ale deciziei atacate au propus admiterea contestației.

În fapt, prin cererea având număr de referință PL înregistrată sub nr...../29.03.2021 pentru perioada ianuarie - decembrie 2020, societatea nerezidentă X din Polonia (cod de înregistrare în scopuri de TVA PL) a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în sumă de lei pentru un număr de 17 facturi emise de furnizorul A.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../06.12.2021, organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de lei deoarece societatea nerezidentă nu a prezentat facturile aferente achizițiilor înscrise în cererea de rambursare la pozițiile de la nr.1 la nr.17.

Prin cererea de informații suplimentare nr...../22.09.2021 transmisă pe adresa de e-mail comunicată în cererea de rambursare, respectiv, organul fiscal a solicitat societății nerezidente prezentarea documentelor care nu au fost anexate cererii și care sunt cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de achiziție aferente pozițiilor de la nr.1 la nr.17). Până la data întocmirii deciziei de rambursare nr...../06.12.2021 societatea nerezidentă nu a prezentat documentele solicitate, astfel că în lipsa facturilor în baza cărora se solicită rambursarea TVA, societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei.

Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România depusă la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin care s-a solicitat la rambursare TVA a fost respinsă în temeiul prevederilor art.299 alin.(1) lit.a) și art.302 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.72 alin.(4) și alin.(23) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016.

Prin completarea, transmisă pe e-mail în data de 31.01.2022, la contestația formulată societatea nerezidentă X din Polonia anexează documentele cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de achiziție aferente pozițiilor de la nr.1 la nr.17).

În drept, sunt incidente prevederile art.302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și ale pct.72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

”Art. 302 Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

a) persoana impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; (...).”

Norme metodologice:

”72. (1) În baza art. 302 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. 316 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 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. 307 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. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;
c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 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. 301 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. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal. (...)

(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). (...)

(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.

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii. (...)

(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, seria L, nr. 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, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.”

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții cumulative, scop în care pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

Astfel, din punct de vedere legislativ, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA este o rambursare cu control documentar, care implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și cumulative specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct.72 din Normele metodologice date în aplicarea art.302 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în titlul VII din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

În speță, societatea nerezidentă X din Polonia a solicitat rambursarea TVA în sumă de lei pentru facturile emise de societatea A din România, fără a anexa la cerere documentele justificative (facturi de achiziție aferente achizițiilor înscrise la pozițiile de la nr.1 la nr.17).

Prin cererea de informații suplimentare nr...../22.09.2021 transmisă pe adresa de e-mail comunicată în cererea de rambursare, respectiv, organul fiscal a solicitat societății nerezidente prezentarea documentelor care nu au fost anexate cererii și care sunt cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de achiziție aferente pozițiilor de la nr.1 la nr.17), însă societatea nerezidentă nu a confirmat primirea e-mail-ului. Având în vedere faptul că nu au fost transmise documentele solicitate, organul fiscal a retransmis cererea de informații suplimentare pe adresa de e-mail și în data de 15.11.2021, însă nici de această dată societatea nu a confirmat primirea e-mail-ului.

Până la data întocmirii deciziei de rambursare nr...../06.12.2021 societatea nerezidentă nu a prezentat documentele solicitate, astfel că în lipsa facturilor în baza cărora se solicită rambursarea TVA, societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei.

Având în vedere că este vorba de rambursarea TVA către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România (stat membru de rambursare), ci în alte state membre ale Uniunii Europene, acest tip de rambursare se bazează, în special, pe controlul documentației puse la dispoziție de persoanele impozabile nerezidente (control documentar). Din acest punct de vedere, solicitarea de informații suplimentare din partea autorităților fiscale prin cererea de informații suplimentare nr...../22.09.2021 nu numai că are drept justificare prevederile pct.72 alin.(22) din Normele metodologice care transpun Directiva 2008/9/CE, ci este și pe deplin îndreptățită pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de fond pentru ca persoana impozabilă X din Polonia să poată beneficia de rambursarea TVA în baza directivei transpuse.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nerezidentă a transmis documentele solicitate prin cererea de informații suplimentare în completarea contestației înregistrată sub nr...../11.01.2022.

În acest caz, devin incidente dispozițiile art.276 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 276 Soluționarea contestației

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

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. în această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.3.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării”.

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analiza contestației făcându-se în raport cu susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei.

Organele fiscale au obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere. Totodată, organelor fiscale li se oferă posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

În urma analizării documentelor anexate cererii de restituire, organele fiscale emitente ale deciziei de restituire a TVA au procedat la analiza documentației prin referatul cu propuneri de soluționare, cu următoarele concluzii:

- societatea nerezidentă a prezentat facturile de achiziție înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare la pozițiile nr.1-17 reprezentând achiziții de taxe de pod;
- operațiunile se încadrează în prevederile art.268 alin.(1) lit.b) și art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- operațiunile sunt considerate a fi utilizate în scopul activității economice a societății nerezidente, respectiv transporturi rutiere de mărfuri (cod CAEN 4941), pentru aceste operațiuni societatea X din Polonia neavând obligația înregistrării în scopuri de TVA în România, persoana obligată la plata taxei fiind persoana care efectuează livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu prevederile art.307 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- facturile în baza cărora se solicită rambursarea TVA au fost întocmite cu respectarea prevederilor art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea justificând dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- societatea nerezidentă X din Polonia a respectat condițiile impuse pentru rambursare prevăzute la art.302 alin.(1) lit a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.72 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 pentru documentele depuse în susținerea contestației;

- societatea are drept de rambursare pentru suma de lei.

În consecință, în raport de documentația depusă anexată contestației și de analiza efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei atacate care reliefează îndeplinirea cerințelor preremptorii și specifice rambursării de TVA pentru contribuabilii nerezidenți stabiliți în alte state membre UE prevăzute de normele metodologice incidente, rezultă că societatea nerezidentă X din Polonia îndeplinește condițiile de rambursare a TVA din facturile înscrise la pozițiile nr.1-17 în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare, iar contestația urmează a fi **admisă** pentru TVA solicitată prin cererea de rambursare în sumă de lei, cu aplicarea prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art.302 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.72 din H.G. nr.1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.3.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Admite contestația formulată de societatea nerezidentă X din Polonia și anulează decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../06.12.2021 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.