

**DECIZIA nr. 243 din 02.05.2017** privind  
soluționarea contestației formulate de  
**ABC - Bulgaria,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG xxx/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ....2017, înregistrată sub nr. MBR-REG xxx/2017 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Bulgaria.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de .....2017 și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN\_REG\_yyy/2017 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmbrs/2017, comunicată prin poștă în data de .....2017 și prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **T 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) 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 nerezidentă ABC din Bulgaria.

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. drmbrs/2017, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de T lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din Bulgaria prin cererea cu nr. de referință BG2016....., înregistrată sub nr. crrmb/2016.

**II.** Prin contestația formulată și intitulată "recurs" ABC contestă decizia de rambursare nr. drmbrs/2017 pentru TVA respinsă la rambursare în suma T lei, arătând că în data de .....2016 a transmis, prin scrisoare recomandată, la adresa administrației fiscale din România, copii pe hârtie autentificate ale tuturor documentelor incluse în cererea de rambursare, neexistând posibilitatea tehnică să fie cuprinse într-un fișier electronic. În aceste condiții, nu există niciun motiv de nereprezentare a documentelor.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, 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 pentru achiziția de rovine/ taxe trecere prod, în condițiile în care a depus imediat după formularea cererii de rambursare întreaga documentație aferentă, fără ca organele fiscale să o analizeze dintr-o eroare de repartizare, analiza fiind efectuată în urma formulării contestației, fără identificarea altor impedimente în privința îndeplinirii celorlalte condiții peremptorii și specifice acestui tip de rambursare a TVA.*

**În fapt**, prin cererea cu număr de referință BG2016...., recepționată informatic și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. crrmb/2016 societatea nerezidentă ABC din Bulgaria a solicitat rambursarea TVA în sumă de T lei pentru un număr de 117 poziții reprezentând roviniete achiziționate de la P1 și taxe utilizare pod percepute de P2 - Sucursala Romania.

Prin decizia de rambursare nr. drmbrs/2017 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare integral cererea societății, pe motiv că persoana impozabilă nerezidentă nu a prezentat documente justificative/facturi din care să reiasă dreptul de deducere a TVA, deși i-au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr. ....2016, transmisă prin email în data de ....2016.

La dosarul cauzei se află adresa, în limba engleză, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN\_REG\_....2016 prin care societatea ABC din Bulgaria a transmis copii scanate ale documentației aferente cererii cu numărul de referință BG2016...., pe motiv că documentația nu a fost transmisă electronic, neputând fi redusă tehnic într-un fișier de 5 MB.

În referatul nr. MBN-SAA-....2017 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți recunosc că documentele înscrise în cererea de rambursare au fost transmise de societatea nerezidentă și înregistrate sub nr. MBN\_REG\_....2016, dar nu au fost luate în considerare la emiterea deciziei de rambursare dintr-o eroare de repartizare a documentelor și procedează la analiza acestora.

**În drept**, în raport de data depunerii cererii, 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. - (1) În **conditiile stabilite prin normele metodologice**:

a) **persoana impozabilă** nestabilă în România, care este stabilă 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 nestabilă în România, dar stabilă 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).

**(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.

(33) Prevederile alin. (1) - (32) se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(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.*

Se reține că prevederile legale sus-citate preiau în integralitate prevederile similare ale art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

*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, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege. În acest scop, 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.*

În raport de documentele din dosarul contestației se reține faptul că organele fiscale competente în soluționarea cererii de rambursare nr. crmb/2016 formulată de societatea nerezidentă ABC au respins cererea prin decizia nr. drmb/2017 exclusiv pe motivul netransmiterii documentelor pentru dovedirea cuantumului TVA menționat la cele 117 poziții din lista operațiunilor atașată cererii, **deși societatea nerezidentă transmisese deja, din proprie inițiativă, această documentație încă din data de ...2016** (în mai puțin de 10 zile de la înregistrarea cererii), în condițiile în care nici măcar nu era obligată să o transmită, fiind vorba de facturi cu TVA cu mult sub plafonul de 1000 euro/250 euro prevăzut la pct. 72 alin. (11) din Normele metodologice (facturile au TVA cuprinsă între v1 lei – vx lei, cu o medie de vm lei TVA pe factură).

**Această eroare evidentă a organelor fiscale** îndrituite cu analiza cererii, care au respins-o pe motivul lipsei documentației, deși dispuneau de documentația respectivă **este**

**recunoscută** de Administrația Fiscală pentru Contribuabilii Nerezidenți în referatul nr. MBN\_SAA\_....2017 și motivată de o eroare de repartizare a documentației, care a procedat în cadrul referatului la analizarea documentației, cu următoarele concluzii:

- societatea nerezidentă nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de T1 lei la **poz. 112** întrucât la această poziție societatea **a solicitat** rambursarea TVA în sumă de **T1x lei** pentru factura nr. F1/2015 emisă de P1, **deși TVA înscrisă în factură este în cuantum T1y lei** (suma de T1x lei fiind, de fapt, totalul facturii), astfel că diferența de T1x lei – T1y lei = T1 lei apare ca fiind solicitată în mod necuvenit de societate prin preluarea eronată a sumei aferente totalului facturii în loc de suma aferentă TVA;

- societatea rezidentă are drept de rambursare a TVA în sumă de T2 lei reprezentând taxa solicitată pentru pozițiile 1-111, 112 (parțial – T1y lei) și 113-117 din lista operațiunilor pentru achiziții de rovine/ taxe utilizare pod, operațiuni taxabile în România conform prevederilor legale incidente, considerate a fi destinate în scopul activității economice a societății, respectiv transporturi rutiere de mărfuri (cod CAEN declarat în cerere 4941 – Transporturi rutiere de mărfuri) și care sunt consemnate în facturi întocmite cu respectarea art. 155 din Codul fiscal în vigoare la momentul emiterii facturilor.

Se reține că potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"Art. 276. - (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".*

În speță, organele fiscale îndrituite cu analiza cererii au procedat la respingerea cererii de rambursare a societății nerezidente ABC, fără o minimă analiză, pentru un motiv formal (lipsa documentației) evident eronat (documentația exista) și, deși nu s-au pronunțat prin decizie asupra îndeplinirii celorlalte condiții specifice și peremptorii acestui tip de rambursare (condiții de fond), au complinit această lipsă în referatul întocmit pentru soluționarea contestației. Deși în urma analizei întreprinse a reieșit că societății nerezidente nu i se cuvine integral suma solicitată la rambursare, iar propunerea este admitere parțială a contestației, organul de soluționare a contestației nu va proceda la desființarea deciziei de rambursare nr. drmbrs/2017 în vederea reanalizării pe fond a cererii printr-o nouă decizie de rambursare, astfel încât societatea nerezidentă să dispună din nou de calea administrativă de atac a contestației, având în vedere cuantumul redus al taxei propuse a fi respinse la rambursare și interesul soluționării cererii, cu respectarea limitelor rezonabilității și echității stipulate la art. 6 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, în raport de analiza anterior efectuată, de susținerea contestatoarei, de documentația depusă anexată contestației și de propunerea organelor fiscale emitente ale deciziei atacate care reliefează lipsa altor impedimente în privința îndeplinirii cerințelor *peremptorii și specifice rambursării de TVA* stabilite la pct. 72 din Normele metodologice rezultă că societatea nerezidentă ABC îndeplinește condițiile de rambursare a TVA pentru TVA în sumă de T2 lei, contestația urmând a fi admisă pentru această sumă și

respinsă pentru diferența de TVA în sumă de T1 lei, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (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 arătate mai sus și în temeiul art. 302 alin. (1) lit. a) 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 și art. 6 alin. (2), art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

1. Admite contestația ABC din Bulgaria și anulează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmbrs/2017 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **T2 lei**.

2. Respinge contestația ABC din Bulgaria pentru TVA în sumă de **T1 lei** respinsă la rambursare de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmbrs/2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, pct. 2 putând fi atacat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.