

**DECIZIA nr. 36 din 20.01.2022** privind soluționarea  
contestației formulată de **ABC - SM**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG-....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2021, înregistrată sub nr. MBR\_REG-....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM, formulată prin împuternicit ....

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal sub nr. ....2021 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsq/2021 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 coroborate cu prevederile pct. 3.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din SM.

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. drsq/2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins TVA în sumă de T lei și au admis la rambursare TVA în sumă de W lei din totalul sumei de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință ..., înregistrată sub nr. ....

Pentru a lua această decizie organele fiscale au reținut că societatea nerezidentă nu a prezentat facturile aferente achizițiilor înscrise în cererea de rambursare la poz. 1-14 și 16-45, deși prin adresa nr. ....2020 organul fiscal a solicitat prezentarea documentelor, astfel că în lipsa documentelor solicitate societatea nu justifică dreptul de deducere a TVA solicitată pentru aceste poziții.

II. Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC susține că nu a primit niciodată solicitarea emisă în noiembrie 2020 și, în plus, împuternicitul a solicitat o actualizare a revendicărilor în 19.02.2021 și 19.08.2021 la care nu s-a primit răspuns.

Societatea arată că prin contestație furnizează facturi, scrisoare angajat și autoritate ABC, scrisoare angajat și autoritate PRS și decizia fiscalului din 19.07.2021.

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 din facturi emise de unități de cazare de pe teritoriul României, în condițiile în care din facturile prezentate în susținerea contestației reiese că o parte din acestea au fost emise*

pe numele salariaților altei societăți sau pe numele altor beneficiari, iar o parte din achizițiile de la bistro sau mini bar evidențiate în facturile emise pe numele propriilor salariați nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

**În fapt**, prin cererea cu număr de referință ..., recepționată informatic și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. ....2018 societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei din 456 de facturi înscrise în lista operațiunilor atașată cererii de rambursare pentru achiziții de servicii de cazare (codul 6), atașând doar factură aferentă poz. 15.

Organele fiscale au aprobat la rambursare TVA în sumă de W lei aferentă facturii înscrisă la poz. 15 și au respins la rambursare TVA în sumă de T lei aferentă poz. 1-14 și 16-45 pe motiv că societatea nu justifică dreptul la deducerea TVA cu facturi și alte documente, deși acestea i-au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr. ....2020.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă susține că nu a primit această cerere și că a transmis o actualizare a "revendicărilor", atașând facturile, o adresă/scrisoare din 26.08.2021 a ABC prin care confirmă că persoanele menționate în listă sunt angajații ABC și că se aflau în delegație în România pentru această firmă în vederea justificării TVA în sumă de Ja lei și o adresă/scrisoare din 26.08.2021 a PRS prin care confirmă că persoanele menționate în listă sunt angajații PRS și că se aflau în delegație în România pentru această firmă în vederea justificării TVA în sumă de Jb lei.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, organele fiscale emitente precizează în adresa înregistrată sub nr. MBR\_DGR...2022 că din cauza unei erori survenite la arhivarea electronică nu poate furniza dovada comunicării cererii de informații suplimentare nr. ....2020 și că nu a primit nicio solicitare a societății nerezidente în 19.02.2021 sau 19.08.2021 la care se face referire în contestație.

**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. - (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 agențiilor 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.**

(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.*

(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.**

**(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, 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, inclusiv pentru a verifica facturile care conțin taxa solicitată la rambursare, 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.*

De asemenea, dreptul la rambursarea TVA aferentă achizițiilor efectuate de persoane impozabile nestabilite în România de la furnizori și prestatori înregistrați în scopuri de TVA în România se determină în condiții similare cu cele aplicabile persoanelor impozabile stabilite în România, astfel că sunt aplicabile și prevederile art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 69 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 potrivit căroră:

*Codul fiscal:*

”Art. 297. - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; [...]

(7) Nu sunt deductibile:

[...]

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii”.

”Art. 299. - (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 ori 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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...]

(2) Prin normele metodologice se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

*Normele metodologice:*

”69. (7) Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile, aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri ori în alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale”.

În speță, societatea ABC din SM a solicitat rambursare TVA în sumă de 5 lei pentru un număr de 45 de facturi înscrise în lista operațiunilor emise de operatori români, cu menționarea codului 6 pentru servicii de cazare, prezentând doar factura corespunzătoare poz. 15 din listă.

Organele fiscale au solicitat societății facturi și documente pentru justificarea TVA aferentă tuturor pozițiilor din lista operațiunilor prin cererea de informații suplimentare nr. .../2020, precizând ulterior că din cauza unei erori survenite în arhivarea electronică nu se poate face dovada transmiterii acestei adrese/cereri către societatea nerezidentă.

După primirea deciziei de rambursare nr. drsq/2021, în susținerea contestației societatea nerezidentă ABC a prezentat facturile și adrese/scrise prin care confirmă că persoanele pe numele cărora au fost emise facturile sunt angajații societăților ABC și PRS și că se aflau în delegație în România în interesul societăților angajatoare.

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 raport de dispozițiile art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, documentele prezentate de societatea nerezidentă ABC au fost analizate punctual de organele fiscale emitente ale deciziei atacate, care au concluzionat că societatea nerezidentă a justificat în cazul facturilor aferente poz. 20, 23-25, 27 și 30-45 (integral), respectiv în cazul facturilor aferente poz. 2, 4, 7, 16-19 și 28-29 (parțial) din lista operațiunilor, dreptul de deducere și de rambursare a TVA în sumă de Ax lei prin facturi emise pe numele salariaților ABC sau al societății însăși, pentru achiziția unor servicii de cazare pe perioada cât salariații s-au aflat în delegație în România în interesul societății angajatoare.

Pentru parte din TVA din facturile aferente poz. 2, 4, 7, 16-19, 28-29 din lista operațiunilor organele fiscale au constatat că societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA și pentru achizițiile de bistro/mini bar/restaurant, iar pentru facturile aferente poz. 1, 3, 5-6, 8-14, 21-22 și 26 din lista operațiunilor societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA din facturi de cazare emise pe numele salariaților PRS, pe numele unor persoane care nu apar ca salariați în nici una din adresele/scrisorile datate 26.08.2021 (spre exemplu, C... S... - în factura de la poz. 14, S... P... - în factura de la poz. 21 și J... B... - în factura de la poz. 22) ori pe numele altei societăți dintr-un alt stat membru (poz. 26 - ABQC din ... cu codul de TVA ....). Pentru TVA în sumă de T lei - Ax lei = Ry lei organele fiscale au constatat că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA deoarece este aferentă achizițiilor de bistro/mini bar/restaurant care nu sunt considerate a fi destinate în folosul operațiunilor taxabile și achizițiilor de servicii de cazare efectuate de persoane care nu s-au deplasat în România în calitate de angajați ai ABC, ci în numele altor beneficiari, care nu au calitatea de titular al cererii de rambursare.

Astfel, în raport de susținerile societății nerezidente contestatoare și documentația anexată contestației, de constatările mai sus prezentate și de analiza efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei contestate asupra facturilor și celorlalte documente transmise de contestatoare, 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 în sumă de Ax lei aferentă achiziției serviciilor de cazare justificate prin facturi emise pe numele societății însăși ori a salariaților ABC aflați în delegație în România în interesul societății angajatoare, contestația urmând a fi admisă pentru această sumă, 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”.*

În ceea ce privește TVA în sumă de Ry lei, se reține că aceasta este aferentă achizițiilor de bistro/mini bar/restaurant efectuate de salariați, pentru care TVA nu este deductibilă conform art. 297 alin. (4) lit. a) și b) și alin. (7) lit. b) din Codul fiscal, precum și achizițiilor justificate cu facturi emise pe numele salariaților PRS, pe numele unor persoane care nu apar ca salariați în nici una din adresele/scrisorile datele 26.08.2021 ori pe numele altei societăți dintr-un alt stat membru, deci pe numele altor beneficiari decât societatea nerezidentă ABC în calitate de titular al cererii de rambursare. De altfel, precizarea societății contestatoare din adresa/scrisoarea datată 26.08.2021 în sensul că "ne vom strădui ca pe viitor toate facturile să cuprindă numele firmei noastre" denotă faptul că societatea cunoaște impedimentul solicitării rambursării taxei din facturi care sunt emise pe numele altor beneficiari. Rezultă că societatea nerezidentă nu poate beneficia de rambursarea TVA în sumă de Ry lei pentru achiziții de bistro/mini bar/restaurant care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății ori din facturi care nu sunt emise pe numele său sau pe numele propriilor salariați aflați în delegație în România, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

Astfel, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor societății nerezidente contestatoare și a rezultatelor analizei asupra acestora rezultă că ABC îndeplinește condițiile de rambursare a TVA pentru TVA în sumă de Ax lei, contestația urmând a fi admisă pentru această sumă și respinsă pentru diferența de TVA în sumă de Ry lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) și b) și alin. (7) lit. b), art. 299 alin. (1) lit. a) și alin. (2) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 69 alin. (7) și pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și 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 SM și anulează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsq/2021 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de Ax lei.

2. Respinge contestația ABC din SM pentru TVA în sumă de Ry 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. drsq/2021.

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.