

**DECIZIA nr. 696/16.09.2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SSC X**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/07.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti prin adresa nr. x/06.04.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/07.04.2015, cu privire la contestatia formulata de **SSC X** prin CA „A S”, cu sediul in Germania, S 15a, W , .

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/20.03.2015, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/29.01.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **y lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 205, art.206 si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 3.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SSC X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare, SSC X solicita anularea deciziei de rambursare si rambursarea TVA in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea netrezidenta aduce urmatoarele argumente:

- ulterior depunerii cererii de rambursare nu i s-a solicitat, verbal sau in scris depunerea documentelor suplimentare;
- incepand cu anul 2009 cand a depus prima cerere de rambursare a TVA in Romania solicitarile au fost comunicate in scris si transmise prin posta si nu i-au parvenit inainte de ianuarie a anului urmator depunerii cererii;
- a fost lipsita de posibilitatea de a pune la dispozitie autoritatii fiscale documentele doveditoare pentru rambursarea TVA;

In acest sens a anexat prezentei contestatii documentele relevante pentru verificarea dreptului la rambursarea TVA pe perioada 01.01.2013-31.12.2013 mentionand ca a receptionat decizia de rambursare in data de 16.02.2013, astfel incat contestatia a fost depusa in termenul legal .

**II.** Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/29.01.2015, Administratia Fiscala pentru Nerezidenti a respins la rambursare TVA in suma de **y lei**.

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 :

*Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații este investit a se pronunța dacă în mod legal organul fiscal a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în cuantum de y lei, în condițiile în care, deși prin referatul cauzei propune admiterea parțială a contestației nu a procedat la o analiză completă a documentelor depuse de societatea nerezidentă în susținerea contestației*

**In fapt**, prin cererea nr. x/30.09.2014 aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2013, **SSC X** a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în suma de y lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/29.01.2015, organele fiscale au respins cererea pe motiv că, societatea nerezidentă nu a prezentat documentele justificative aferente facturilor înscrise la pozițiile 1-66 din lista anexată cererii de rambursare, așa cum au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr. xA/11.12.2014 transmisă prin e-mail în data de 12.12.2014, respectiv contractele sau comenzile privind achizițiile de bunuri/servicii și documente care să ateste scopul achizițiilor și circuitul ulterior al bunurilor, dacă este cazul, nefiind respectate dispozițiile art.147<sup>2</sup> alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.145 alin.2 și art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal și pct.49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

Codul fiscal:

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

**a) persoana impozabilă nestabilă 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; [...]"**

Normele metodologice:

**"49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă 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 să obisnuia;

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. 153 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. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> 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. 150 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. 143, 144 și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152<sup>1</sup> 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. 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> și 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 aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România.

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

(...) 10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate. (...).

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana. (...).

(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. Facturile care nu au fost achitate până la data solicitării rambursării se cuprind în cererile de rambursare aferente perioadelor în care acestea sunt achitate;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, **poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare**, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. **Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare.** Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată.

(34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010".

De asemenea, conform art. 5 si art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE:

*"Art. 5. [...] Fara a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.*

*Art. 6. Pentru a fi eligibila pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoana impozabila nestabilita în statul membru de rambursare trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita."*

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata** pentru livrarile de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut la care sa anexeze toate documentele aferente etc.).

Astfel ca, societatile nerezidente straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informatiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informatiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informatiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

In speta, in baza cererii nr.x/30.09.2014 aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/29.01.2015, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

In vederea solutionarii cererii de rambursare, prin cererea de informatii suplimentare nr. xa/11.12.2014 s-a solicitat societatii nerezidente transmiterea documentelor justificative aferente sumelor inscrise la pozitiile 1-66 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA care nu au fost anexate cererii de rambursare:

- contractele sau comenzile de prestari servicii sau achizitie de bunuri care au stat la baza intocmirii facturilor pentru care se solicita rambursarea TVA;
- deconturile de deplasare pentru persoanele fizice in cazul facturilor de cazare;

- documente din care sa reiasa circuitul ulterior al bunurilor, daca este cazul;
- alte explicatii in vederea stabilirii dreptului de deducere/rambursare a TVA, care nu au fost anexate la cererea de rambursare.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/29.01.2015, DGRFPB a mentionat urmatoarele: „*Pana la data emiterii prezentei decizii, persoana impozabila nestabilita in Romania nu a prezentat aceste documente si astfel nu se poate determina natura operatiunilor facturate pentru care se solicita rambursarea.*”

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta a anexat o serie de documente, dupa cum urmeaza :

1. Referitor la pozitiile 1-20 din cerere:

- facturi fiscale emise de SC S L SRL, cu sediul in Constanta, in perioada iunie-decembrie 2013, reprezentand: “servicii rent a car” contract...., avand anexate file de contracte inchiriere, in care sunt inscrise marca, numarul autoturismului inchiriat si numele persoanei; taxe aeroport; transfer persoane; combustibil; vopsire zgarietura; “second hand 4 tires”; “replace tires contract...”; damages franchise contract...”;

- documente de plata: viramente, extrase de cont .

2. Referitor la pozitia 21 din cerere - TVA y lei:

factura fiscala nr.x/05.11.2013 emisa de SC O D SRL, reprezentand “Motorina euro 5 Arctic”, avand anexata comanda din data de 29.10.2013 semnata de SSC X privind livrarea cantitatii de 5000 l motorina la adresa C , jud. Tulcea;

- documente de plata: virament, extras de cont.

3. Referitor la pozitiile 22-36 din cerere:

- facturi fiscale emise de SC M D SRL, cu sediul in Galati, in perioada august-decembrie 2013, reprezentand: cazare, servicii restaurant, taxa hoteliera, avand anexate: “diagrame grup” intocmite pe camere, perioade, tarif, numele si prenumele persoanelor cazate; note de plata pentru fiecare persoana;

- documente de plata: viramente, extrase de cont .

4. Referitor la pozitiile 37-41 din cerere:

- facturi fiscale emise de SC T SRL, cu sediul in Tulcea, in perioada noiembrie-decembrie 2013, in limba engleza, reprezentand: “accomodation”, “hotel tax”, avand anexate liste in care sunt inscrise servicii de cazare, mic dejun, taxa hoteliera pentru fiecare persoana;

- documente de plata: viramente, extrase de cont .

5. Referitor la pozitiile 42-43 din cerere:

- facturi fiscale emise de SC D SA, cu sediul in Galati, in luna octombrie 2013, in limba engleza, reprezentand: “accomodation”, avand anexate note de plata privind cazare, taxa hoteliera si diagrame cu numele persoanelor;

- documente de plata: viramente, extrase de cont.

6. Referitor la pozitiile 44-50 din cerere:

- facturi fiscale emise de SC A B SRL, cu sediul in jud. Constanta, in perioada august-octombrie 2013, reprezentand: lucrari executate conform

contract din data de 08.05.2013, avand anexate rapoarte de activitate, in limba romana si in engleza, in care sunt inscrise la denumire lucrari "spalare turbina", intocmite pe zile, numar lucratori, fara a se mentiona numele persoanelor care au efectuat lucrarile, unele dintre ele fiind semnate de SSC X;

- documente de plata: viramente, extrase de cont.

7. Referitor la pozitiile 51-66 din cerere:

\* documente privind achizitii de combustibil emise in perioada ianuarie-noiembrie 2013, de I C C Ltd, cu sediul in C R, S on T, M, TW 16 7BP, respectiv:

- invoice-ri (in limba engleza)/facturi (traducere din limba engleza), in euro si in lei, in care sunt mentionate consumuri de combustibil, cantitativ si valoric, cu TVA aferenta privind transporturi efectuate pe teritoriul Romaniei;

- scrisoare de decont (traducere din limba germana ) cu mentiunea "nu reprezinta factura" privind plati in euro.

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

***"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."***

Din textele de lege mai sus prezentate se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizitiile efectuate dau dreptul la *dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România*, se retine ca pct. 49 din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România** (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

Referitor la achizitiile efectuate de societatea nerezidenta SSC Wind GmbH pe teritoriul Romaniei in perioada pentru care a solicitat rambursarea TVA se retin urmatoarele:

Asa cum s-a retinut anterior, la pct 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior mentionate:

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

Astfel, potrivit prevederilor art.145 si 146 din Codul fiscal:

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:**

(...)

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]."

"**Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

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.

Totodata, conform dispozitiilor art. 126 alin. 1 si art. 133 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 13 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"**Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)".

"**Art. 132 - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

(...);

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate; (...)."

"**Art. 133 - (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.**

Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, **locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.**"

Normele metodologice:



“13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. **Regulile prevăzute la art.133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.** Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art.133 alin. (4)-(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art.133 alin. (2) și (3).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se retine ca în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata datorata in Romania se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ cele patru conditii legale, respectiv reprezinta o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plata, livrarea sau prestarea se efectueaza în România, de o persoana impozabila, iar livrarile de bunuri si prestarile de servicii să rezulte dintr-o activitate economica.

Totodata, stabilirea naturii si locului realizarii operatiunilor in cazul unei livrari de bunuri/prestari de servicii este importanta pentru a determina daca operatiunea este sau nu impozabila in Romania, intrucat contribuabilii nerezidenti nu beneficiaza de rambursarea TVA decat pentru operatiuni impozabile (taxabile) in Romania.

In caz contrar, daca operatiunea nu este impozabila in Romania, taxa este facturata incorect, iar contribuabilii nerezidenti nu pot beneficia de rambursarea TVA in Romania, in temeiul pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

In speta, urmare emiterii deciziei de rambursare a TVA nr. xD/29.01.2015, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare prin cererea nr. x/30.09.2014, motivata de neprezentarea de catre persoana impozabila nestabilita in Romania, pana la data emiterii deciziei, a documentelor solicitate prin cererea de informatii suplimentare, societatea nerezidenta a anexat in sustinerea contestatiei, o serie de documente, asa cum au fost prezentate anterior.

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

**"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat**

**activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**

Din textul de lege mai sus prezentat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Referitor la documentele prezentate de societate, prin referatul cauzei organul fiscal propune urmatoarele:

- „Suma la care are drept de rambursare y lei reprezentand TVA pentru”:
- servicii inchiriere auto, pozitiile „1(partial), 4(partial), 5,6(partial), 12(partial), 14 (partial)” din lista operatiunilor, conform art.126 alin.1 si art.133 alin.5 lit.g din Codul fiscal;
  - prestari servicii (cazare) pe teritoriul Romaniei, pozitiile „**22-36 (toate partial) si 37-43**” din lista operatiunilor, conform art.126 alin.1, art.133 alin.4 lit.a si art.150 alin. 1 din Codul fiscal;
  - achizitii de combustibil, pozitiile „21 si 51-66” din lista operatiunilor, conform art.126 alin.1 si art.132 alin.1 lit.c din Codul fiscal;
  - prestari servicii (transport persoane) pe teritoriul Romaniei, pozitiile „4(partial) si 7” din lista operatiunilor, conform art.126 alin.1, art.133 alin.4 lit.a si art.150 alin. 1 din Codul fiscal.

„Persoana juridica nerezidenta nu are drept la rambursare pentru suma de y lei:

- servicii de inchiriere mijloace de transport pentru perioada mai mare de 30 zile, pozitiile „1(partial), 3, 4(partial), 6(partial), 11, 12(partial), 13, 14(partial), 16, 17 si 20” din lista operatiunilor, conform art.133 alin.4 lit.e din Codul fiscal si pct 14<sup>^</sup>3 alin.4 coroborat cu pct.49 alin.3 din Normele metodologice de aplicare;
- facturile emise de SC A B SRL, pozitiile „nr.44-50” din lista operatiunilor pentru care nu a fost prezentat contractul/comanda care a stat la baza acestora si nu se poate natura operatiunilor, conform art.145 alin.2 din Codul fiscal , coroborat cu pct.49 alin.4 din Normele metodologice de aplicare;
- reparatii auto, pozitiile „nr.2,8,9,10,15 si 19” din lista operatiunilor, conform art.126 alin.1, art.133 alin. 2 din Codul fiscal si pct.13 alin.14 din Normele metodologice de aplicare;
- factura nr.2796/06.01.2014, pozitia „nr. 18” din lista operatiunilor, conform pct.49 alin.15 lit.a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- servicii hoteliere, pozitiile „**22-36 (toate partial)**” din lista operatiunilor conform art.126 alin.1 si art.133 alin.2 din Codul fiscal, coroborat cu pct.13 alin.14 din Normele metodologice de aplicare.

Din analiza documentelor prezentate de societatea nerezidenta in sustinerea contestatiei raportat la sustinerile organului fiscal se retin urmatoarele:

Referitor la sumele propuse spre aprobare:

- pentru „servicii de inchiriere auto” din facturile emise de S L SRL - pozitiile 1-20 din cerere - propune admiterea totala/partiala, fara a preciza cuantumul sumelor propuse pentru aprobare si a celor propuse pentru respingere, avand in vedere obiectul divers inscris in facturi, respectiv: servicii „rent-a-car”, combustibil, vopsire zgarietura precum si mentiuni in limba engleza

(ex: one-way, damages franchise contract, second hand...tires), fara a fi insotite de traduceri;

- pentru „prestari servicii (cazare)” din facturile emise de M D SRL-pozitiile 22-36 din cerere propune admiterea partiala, fara a preciza cuantumul sumelor propuse pentru aprobare, iar pentru cele din facturile emise de T SRL, D SA-pozitiile 37-43 propune admiterea totala, in conditiile in care obiectul facturilor emise de cei trei furnizori este asemanator constand in servicii hoteliere (cazare, restaurant, taxe).

*Mai mult, pentru pozitiile 22-36, purtand aceeasi mentiune „(toate partial)” considera, in acelasi timp, ca societatea nerezidenta „are drept de rambursare” pentru servicii de cazare incadrandu-le la art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal si ca „nu are drept de rambursare” pentru servicii hoteliere incadrandu-le la art.133 alin.2 din Codul fiscal, in conditiile in care facturile emise de furnizorii de servicii contin servicii de cazare, taxe hoteliere, restaurant, alte servicii hoteliere;*

- pentru achizitiile de combustibil din factura emisa de SC O D SRL-pozitia 21 din cerere si din facturile emise de International C C Ltd-pozitiile 51-66 din cerere propune admiterea totala, in baza art.132 alin.1 lit.c din Codul fiscal, fara solicita niciun document suplimentar din care sa reiasa necesitatea achizitiei de combustibil (ex: 5000 l Motorina euro 5 Arctic de la O D SRL avand anexata doar o comanda), respectiv documentele care au stat la baza achizitiilor efectuate de la I C C Ltd.

Referitor la sumele respinse la rambursare organul s-a limitat doar la afirmatia privind:

- *solicitarea eronata de catre contestatara a TVA din facturi, precum inchiriere auto, reparatii auto, fara a preciza cuantumul sumelor respinse, in conditiile in care referitor la aceleasi facturi propune si admitere partiala, iar unele dintre acestea contin mentiuni netraduse in limba romana,*

- *imposibilitatea determinarii naturii operatiunilor pentu achizitiile de la A, in conditiile in care nu s-au solicitat informatii/documente suplimentare din care sa reiasa cu claritate natura operatiunilor si locul realizarii acestora si care sa fie traduse in limba romana.*

Se retine ca desi societatea a depus in sustinerea contestatiei o serie de documente, organul fiscal s-a rezumat doar la propunerea de admitere/respingere partiala/totala a TVA din cererea de rambursare, ***fara a proceda la analiza in detaliu a acestor documente prin referatul cu propuneri de solutionare a cauzei, desi organul fiscal a avut aceasta posibilitate.***

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra dreptului de rambursare a TVA dedusa din facturile inscrise la pozitiile nr. 1-66 din cererea de rambursare.

Avand in vedere ca societatea a depus documente noi in sustinerea contestatiei fara ca organul fiscal sa procedeze la o analiza detaliata a acestora in raport de propunerile din referatul cauzei, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata

nr.xD/29.01.2015, cu privire la TVA in suma de y lei, in vederea reanalizarii documentelor suplimentare depuse de societatea nerezidenta in sustinerea cauzei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

**11.6.** Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

**11.7.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la reanalizarea cererii de rambursare, cu privire la TVA in suma de y lei si, in functie de situatia de fapt ce va fi constatata sa efectueze incadrarea corectă a acestora tinand cont de prevederile legale în materie, considerentele si retinerile din prezenta decizie si totodata sa aiba in vedere si sa analizeze documentele si argumentele aduse de societate in sustinerea cauzei solicitand in acest sens, daca este cazul, in temeiul art. 7 "Rolul activ" din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si a altor documente cu privire la verificarea indeplinirii conditiilor legale referitoare la rambursare TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 132, art.133, art.145, art.146, art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.13 si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art.213 si art. 216 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014:

## **DECIDE**

Desfiinteaza Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/29.0.12015, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii si de 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.