

DECIZIA nr. 397/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin imputernicit, avocat x, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFCN sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 23 din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

A solicitat la rambursare TVA achitata in legatura cu achizitia de marfa de la o persoana rezidenta, respectiv de la SC X SRL, in perioada 01.10.2017 - 31.12.2017. Atat plata efectiva, cat si instrainarea ulterioara a marfii (export in zona intracomunitara) a fost probata cu inscrisurile solicitate de organul fiscal.

Societatea a obtinut un cod de TVA intracomunitar de-abia in anul 2018.

Referitor la primul set de operatiuni, aceasta a cumparat marfa de la SC X SRL, care a transportat marfa pana la bordul vasului (FOB). Intrucat nu era inregistrata intracomunitar la data operatiunilor, a rezultat ca a facut un import din Romania si nu o achizitie intracomunitara.

In consecinta, in temeiul dispozitiilor art. 294 din Codul fiscal, operatiunea de achizitie ar fi trebuit sa fie scutita de plata TVA. Prin urmare, fiind o plata nedatorata, urmeaza a fi restituita.

In masura in care se va califica ca este legala plata TVA, atunci operatiunea da drept de deducere, chiar si pentru operatiunile efectuate anterior inregistrarii in Romania.

La data contestatiei, societatea este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, fiind indreptatita la rambursarea TVA dupa aceasta data, conform art. 303 din Codul fiscal.

Un asemenea sens de interpretare a fost retinut si de CJUE in Cauza C-385/09 Nidera.

Referitor la al doilea set de operatiuni, societatea subliniaza ca marfa a plecat spre Libia, in cadrul unui export organizat de catre aceasta, operatiunea fiind scutita de plata TVA, conform art. 294 din Codul fiscal.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei solicitata de X prin cererea de rambursare nr. x, pe motiv ca aceasta avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania pentru operatiunile desfasurate, conform dispozitiilor art. 302 alin 1 lit a), art. 316 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 72 alin 1 lit b) din Normele metodologice de aplicare a art. 302 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

Se retine ca TVA inscrisa in facturile cuprinse in cererea de rambursare respectiva sunt aferente achizitiei de animale vii (tauri) de la societatea X SRL din Romania, animalele fiind, ulterior, exportate in Libia.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care aceasta avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania.

In fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de x lei aferenta perioadei 01.10.2017 – 31.12.2017, solicitata prin cererea nr. x, intrucat, din analiza documentelor puse la dispozitie de societatea nerezidenta, s-a constatat ca aceasta avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania, conform art. 316 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

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 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."

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 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 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. (...)

(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. (...)

(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 de mai sus, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA aferentă importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România, 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.

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată aparând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă.

În speta, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei aferentă perioadei 01.10.2017 – 31.12.2017, solicitată de X prin cererea de rambursare nr. x, pe motiv că aceasta avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România pentru operațiunea desfășurată, conform dispozițiilor art. 302 alin 1 lit a), art. 316 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 72 alin 1 lit b) din Normele metodologice de aplicare a art. 302 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

Se reține că TVA înscrisă în facturile nr. x, cuprinse în cererea de rambursare respectivă se referă la achiziția de animale vii (taurasi) de la societatea X SRL din România, animalele fiind, ulterior, exportate în Libia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca urmare solicitarilor organului fiscal, societatea a prezentat o serie de documente in legatura cu circuitul ulterior al animalelor vii achizitionate de la SC X SRL din Romania, documente care o parte se refera la achizitii efectuate in afara perioadei cuprinsa in cererea de rambursare, respectiv in anul 2018 si o parte se refera la achizitia efectuata conform facturii nr. x.

Nu exista anexate documente justificative referitoare la factura nr. x.

Astfel, in legatura cu factura nr. x (975 animale vii, respectiv taurasi) emisa de SC X SRL, contribuabila a prezentat urmatoarele documente care demonstreaza faptul ca animalele respective au fost incarcate in data de **14.12.2017**, la bordul navei x, in Portul Midia Romania si au fost descarcate in data de 21.12.2017, in Portul El Khoms din Libia:

Referitor la un numar de 875 de taurasi:

- Factura nr x emisa de X din Spania catre x din Libia;
- Certificatul de origine europeana din 14.12.2017;
- Scrisoarea de transport maritim (Bills of landing) din 14.12.2017;
- Declaratia SC x SRL din Romnia;
- Raportul de inspectie nr. x – x din data de 15.12.2017, intocmit de autoritatile competente din Portul Midia, referitor la transportul din data de 14.12.2017;
- Declaratia de Export formulata de X;
- Certificatul veterinar de sanatate entru exportul bovinelor destinate sacrificarii imediate din Romania in Statul Libia RO – x din data de 14.12.2017 si tabelul cu numarul de inmatriculare al taurasilor;
- Document referitor la contul IBAN al X din data de 21.12.2017;

Referitor la un numar de 100 de taurasi:

- Scrisoarea de transport maritim (Bills of landing) din 14.12.2017;

Referitor la numarul total de 975 de taurasi (875 +100):

- Declaratia Libya Aman Shipping Co. Ltd,
- Documentul de incarcare la bordul navei (cargo manifest) din data de 14.12.2020 eliberat de SC x SRL din Romania;

Se retine ca societatea nerezidenta a prezentat in sustinerea cererii de rambursare si contractul comercial incheiat intre aceasta, in calitate de cumparatoare si SC X SRL, in calitate de furnizoare, al carui obiect il constituie vanzarea de ovine si bovine.

Din analiza documentelor anterior mentionate rezulta ca inainte de efectuarea achizitiilor de taurasi de la societatea din Romania, care au fost exportati in Libia, contestatara avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania, astfel cum expres stipuleaza dispozitiile art. 294 alin 1 si art. 316 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“Art. 294 - Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

b) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său**, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui altui mijloc de transport de uz privat. (...)"

“**Art. 316** (4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol **va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei**, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, **scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) - (6)**. Persoana impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni:

a) importuri de bunuri;

b) operațiuni prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3);

c) operațiuni prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, conform art. 292 alin. (3).”

Astfel ca, intrucat societatea nerezidenta a realizat in Romania operatiuni pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, conform art. 302 alin. 1 din Codul fiscal, nu poate solicita rambursarea taxei in baza Directivei 2008/9/CE.

Insa, ulterior indeplinirii tuturor procedurilor legale in vederea inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, aceasta poate beneficia, printre altele, si de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor sale care dau drept de deducere a taxei, in conditiile respectarii prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal, inclusiv de dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de persoană impozabilă nestabilita înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 316, precum si de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in deonturile de TVA depuse de la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 301 si art. 303 din Codul fiscal, potrivit carora:

„**Art. 301** - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 , are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300 .

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299 , **persoana impozabilă**

își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.”

“**Art. 303** (...) (7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare. (...)

(11) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, înregistrată la DGRFPB sub nr. x, potrivit căruia:

„(...) societatea nerezidentă avea posibilitatea de a-și exprima dreptul de deducere al TVA achitată pentru achizițiile efectuate în România prin decontul de TVA de la organul fiscal competent din România, inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrare.

*In acest sens aratăm că la pct. 67 alin 15 lit b) din Normele metodologice se prevede că în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, care au depus o cerere de rambursare conform Directivei 2008/9/CE, **dar aceasta a fost respinsă de organele fiscale competente din cauza faptului că persoana respectivă ar fi fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, se aplică prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere prin decontul de TVA, inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, dacă persoanele impozabile nestabilite în România sunt înregistrate în scopuri de TVA la data solicitării. Ori **faptul că societatea X din Spania nu a uzat de dreptul conferit de legislația națională de a solicita la rambursare, prin decontul de TVA, taxa achitată pentru achizițiile efectuate în România în perioada 01.10 – 31.12.2017, ci a decis să solicite la rambursarea taxei în temeiul Directivei*****

2008/9/CE, nu poate fi interpretat ca un refuz al autoritatilor fiscale romane de a rambursa TVA.

Pe cale de consecinta, din perspectiva legislatiei nationale in domeniul TVA aplicabila in prezent (valabila si in perioada de referinta pentru speta descrisa), consideram ca fiind justificata pozitia Administratiei Fiscale pentru Nerezidenti.

(...) Mentionam ca la aceasta opinie a achiesat si Directia generala juridica din cadrul institutie noastre.

Mai mult, potrivit mentiunilor din cuprinsul referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, AFCN a subliniat urmatoarele aspecte:

„In urma emiterii deciziei de rambursare TVA nr. x, prin care societatii i-a fost adusa la cunostinta obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA in Romania pentru operatiunea desfasurata, **societatea nerezidenta s-a inregistrat prin reprezentant fiscal, x SRL, CUI ROx, incepand cu data de 07.01.2020.**”

Prin urmare, asa cum insasi societatea nerezidenta a retinut prin contestatia formulata, aceasta are posibilitatea de a aplica prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, inclusiv pentru achizitiile efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, inasa prin decontul de TVA depus conform dispozitiilor art. 303 din Codul fiscal si nu prin cererea de rambursare depusa in temeiul dispozitiilor art. 302 alin 1 din acelasi act normativ.

Avand in vedere cele mai sus aratate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul dispozitiile art. 294 alin 1, art. 301, art. 302 alin 1 lit a), art. 303, art. 316 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

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.