

DECIZIA nr. 642 din 14.10.2016 privind
soluționarea contestației formulate de **ABC GmbH - Germania**,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. xxx/aa.bb.cc

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. xxx/aa.bb.cc de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC GmbH din Germania.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. ... îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmvD/xx.tt.cc prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 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 GmbH din Germania.

Procedura fiind indeplinită 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. drmvD/xx.tt.cc, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC GmbH din Germania prin cererea cu nr. de referință DE00000000qqqqqqqq, înregistrată sub nr. www/28.01.2016.

II. Prin contestația formulată ABC GmbH contestă decizia de rambursare nr. drmvD/xx.tt.cc pentru TVA respinsă la rambursare în suma S lei și arată că, deși a avut cunoștință de obligativitatea de a atașa la cererea de rambursare toate facturile cu bază impozabilă mai mare de 1.000 euro, din cauza dimensiunii prea mari a atașamentului, încărcarea nu a fost permisă, iar cererea de rambursare a fost transmisă fără facturile fiscale atașate.

Cu toate acestea, societatea apreciază că autoritățile fiscale române aveau posibilitatea să-i solicite facturile printr-o cerere de informații suplimentare, în temeiul pct. 49 alin. (22) și alin. (24) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și anexează în susținerea contestației facturile cu o valoare mai mare de 1.000 euro menționate în cerere. În plus, în toate statele UE practica cu privire la astfel de cereri de rambursare este de a asista persoanele în procedura de rambursare a TVA și nu de a respinge cererea fără a solicita toate informațiile relevante pentru luarea unei decizii și fără a efectua analiza de fond a naturii operațiunilor.

Pe fondul cauzei, societatea arată că a efectuat lucrări în calitate de contractor general pentru o nouă linie de montaj realizată în cadrul proiectului Daimler Sebeș și a subcontract servicii reprezentând lucrări de instalații electrice și lucrări de montaj legate de un

bun imobil și pentru care locul prestării se consideră a fi în România conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

În susținerea contestației societatea a atașat, în fotocopie, facturile înscrise în lista anexă la cererea de rambursare și o notă explicativă privind activitatea societății în România.

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 facturile de servicii emise de persoane impozabile înregistrate în scop de TVA în România, în condițiile în care organele fiscale au reținut doar neatașarea facturilor la cererea de rambursare, fără să procedeze la analiza pe fond a cererii, iar societatea a prezentat în susținerea contestației facturile incriminate.

În fapt, prin cererea cu număr de referință DE00000000qqqqqqqqq din 27.01.2016, recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. www/28.01.2016 societatea nerezidentă ABC GmbH din Germania a solicitat rambursarea TVA în suma de S lei pentru un număr de 18 facturi emise de prestatoarele E1 și E2 din România, respectiv prestatoarele E3 GmbH, E4 GmbH și E5 GmbH & Co.KG, companii din Germania și înregistrate în scop de TVA în România. Toate cele 18 facturi aveau o bază impozabilă mai mare de 1.000 euro.

Prin decizia de rambursare nr. drmvD/xx.tt.cc organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins integral cererea de rambursare pe motiv că societatea nerezidentă nu a atașat copia facturilor înscrise în lista anexă pentru care solicită rambursarea, deși avea această obligație, fără a se mai proceda la analiza pe fond a operațiunilor.

Temeiul de drept invocat este pct. 49 alin. (11) din Normele metodologice de aplicare.

Prin contestația formulată ABC GmbH recunoaște că nu a transmis facturile atașate cererii de rambursare, dar arată că nu a primit o cerere de informații suplimentară pentru remedierea situației și atașează în susținerea contestației facturile și nota explicativă.

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** 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 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. 147² 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 speță sunt aplicabile și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”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”.

Astfel, din dispozițiile legale anterior citate se reține faptul că organele fiscale competente în soluționarea cererii de rambursare formulată de societatea nerezidentă ABC GmbH au respins cererea exclusiv pe motivul neatașării facturilor la cererea de rambursare, menționând expres că nu au mai procedat la analiza pe fond a tranzacțiilor.

Potrivit dispozițiilor legale antecitate neatașarea în format electronic a facturilor înscrise în cererea de rambursare, a căror bază impozabilă depășește echivalentul în lei a 1.000 euro este obligatorie conform pct. 49 alin. (11) din Normele metodologice, care transpune art. 10 din Directiva 2008/9/CE, dar **neîndeplinirea acestei obligații nu împiedică solicitantul să depună aceste documente în susținerea contestației** formulate împotriva deciziei prin care i s-a soluționat nefavorabil cererea.

Având în vedere că societatea nerezidentă a depus în susținerea contestației fotocopiile facturilor înscrise în lista anexă cererii de rambursare, iar organul fiscal competent în soluționarea cererii a reținut doar neatașarea acestor documente (condiție de formă) urmează a se proceda la desființarea deciziei de rambursare nr. drmvD/xx.tt.cc, astfel încât organul fiscal să procedeze la analiza cererii și din punct de vedere al îndeplinirii celorlalte condiții specifice și peremptorii acestui tip de rambursare (condiții de fond) întrucât, în caz contrar, organul de soluționare a contestației s-ar substitui organelor fiscale care au competență legală în analiza acestui tip de cereri.

Mai mult, în referatul ce însoțește dosarul cauzei organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți s-au pronunțat asupra documentelor depuse de societate în sensul aprecierii lor ca insuficiente pentru încadrarea și analiza pe fond a operațiunilor, fără să precizeze ce documente suplimentare ar fi fost necesare pentru ca documentația să fie apreciată ca ”suficientă” pentru soluționarea cauzei în raport de legislația fiscală relevantă speței.

Or, în conformitate cu art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **”înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”** ceea ce, transpus în procedura specifică de soluționare a cererilor de rambursare a TVA formulate de persoanele impozabile nerezidente stabilite în alte state membre, implică **transmiterea unei (unor) cereri de informații suplimentare** solicitantului sau oricăror altor persoane sau autorități. În plus,

solicitarea de la contribuabil/solicitant a informațiilor necesare unei analize temeinice a cererii de rambursare este și o expresie a principiului rolului activ reglementat de art. 7 alin. (3) din același Cod conform căruia *”organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Ca atare, în speță, urmează ca organul fiscal competent să procedeze la transmiterea către societatea nerezidentă contestatoare a unei cereri de informații suplimentare, în care să indice, punctual, ce documente și informații considerate relevante sunt necesare pentru analiza pe fond a cererii.

Cum, prin depunerea facturilor anexate contestației, societatea nerezidentă a înlăturat impedimentul formal invocat de organul fiscal emitent al deciziei de rambursare atacate, iar soluționarea cererii de rambursare implică analiza îndeplinirii condițiilor legale specifice rambursării de TVA pentru contribuabilii nerezidenți, cu respectarea principiilor rolului activ și dreptului la ascultare statuate de procedura fiscală, se vor aplica prevederile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

”Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Pe cale de consecință, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmvD/xx.tt.cc va fi desființată pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la analizarea documentației depuse de ABC GmbH din Germania, inclusiv prin solicitarea, clară și punctuală, în măsura în care se consideră necesar, de documente suplimentare pentru dovedirea locului prestării serviciilor, urmată de emiterea unei decizii temeinic motivate în drept în raport de analiza efectuată.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1) și următoarele din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 7 alin. (3), art. 9 alin. (1), art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmvD/xx.tt.cc pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o noua analiză a cererii de rambursare a societății ABC GmbH din Germania pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.