

DECIZIA nr. 222 / 31.03.2016
privind solutionarea contestatiilor formulate de **X GmbH**,
inregistrate la DGRFPB sub nr. x/22.12.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti prin adresa nr. xN/22.12.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/22.12.2015, cu privire la contestatiile formulate de **X GmbH**, cu sediul in Germania, O 3-5, T, .

Obiectul contestatiei, formulata prin dr. H H, transmisa prin fax in data de 03.02.2015, inregistrata AFCN sub nr. xN/03.02.2015 si la DGRFPB sub nr. x/09.02.2015, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG nr. x/01.02.2016, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.01.2015, comunicata in data de 26.01.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **y lei**.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta si inregistrata la DGRFPB sub nr. x/18.03.2015, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG nr. x/01.02.2016, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.02.2015, comunicata in data de 19.02.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **y lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008, art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 352 alin. 1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatiile formulate de **X GmbH**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. 1. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare nr. xD/09.01.2015, prin dr. H H , X GmbH aduce urmatoarele argumente:

Din motive tehnice nu a fost posibila incarcarea anexelor la cererea de restituire din data de 29.09.2014, fiind contactat oficiul federal de taxe si transmise anexele prin e-mail.

Prin e-mail din 01.10.2014 oficialitatile romanesti au fost informate de dificultatile tehnice fiind transmisa inca odata aceeasi cerere de restituire si anexele au fost incarcate.

Societatea mentioneaza ca nu a fost avertizata pe cale administrativa cu aceasta ocazie privind transmiterea ulterioara a documentelor la un termen acordat.

2. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare nr. xD/09.02.2015, X GmbH precizeaza ca obiectul contestatiei il reprezinta facturile emise de CH I, G P Hotel, A Hotels, R B Hotel, B C and M , B M C , T P, in perioada ianuarie-noiembrie 2013.

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

In data de 29.09.2014 a fost inregistrata pe portalul electronic al autoritatii fiscale germane cererea de rambursare a TVA cu numarul de referinta DE000000000x, la care din motive tehnice nu a fost posibila incarcarea anexelor, fiind retransmise in data de 01.10.2014, ca urmare a rezolvarii problemelor. In acest sens anexeaza corespondenta purtata cu autoritatea fiscala germana si e-mail din data de 02.02.2015 transmis organului fiscal si cererea de informatii suplimentare nr. x/29.01.2015 transmisa de organul fiscal.

Fata de temeiul de drept mentionat pentru respingerea facturilor, art. 147² din Codul fiscal, coroborat cu pct.49 din Normele metodologice si cu art.14 din Directiva 2008/9/CE, contestatara considera ca dreptul de rambursare a TVA nu poate fi refuzat intrucat facturile emise de societatea germana au fost solicitate o singura data prin cererea nr. DE000000000x, transmisa in data de 30.09.2014, fara anexe si retransmisa in data de 01.10.2014, cu anexe, datorita problemelor tehnice neputandu-se considera ca termenul limita de depunere a cererilor a fost depasit.

In concluzie, societatea nerezidenta solicita luarea in considerare a documentelor atasate si explicatiilor comunicate, in vederea reanalizarii deciziei de rambursare nr. xD/09.02.2015.

II. Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.01.2015, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.02.2015, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.01.2015

Cauza supusă solutionării este dacă organele fiscale au procedat corect emitând atât decizia nr. xD/09.01.2015 cat si decizia nr. xD/09.02.2015, în baza

unor cereri având numărul de referință DE000000000x depusa initial în data de 30.09.2014 și retransmisă în data de 08.10.2014

În fapt, societatea nerezidentă X GmbH din Germania a depus, în temeiul Directivei 2008/9/CE, în data de 30.09.2014, cererea de rambursare a TVA înregistrată la organele fiscale din România sub nr. x/30.09.2014, având numărul de referință DE000000000x, prin care a solicitat rambursarea TVA în sumă de y lei aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2013, suma respinsă prin decizia de rambursare nr. xD/09.01.2015, pe motiv că persoana impozabilă nerezidentă nu a transmis până la data emiterii deciziei de rambursare documentele solicitate prin cererea de informații nr. xA/18.11.2014.

Ulterior, în data de 08.10.2014 societatea nerezidentă X GmbH din Germania a depus, în temeiul Directivei 2008/9/CE, cererea de rambursare a TVA înregistrată la organele fiscale din România sub nr. x/09.02.2015, având numărul de referință DE000000000x, prin care a solicitat rambursarea TVA în sumă de y lei aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2013, suma respinsă prin decizia de rambursare nr. x/09.02.2015, având ca motive de fapt următoarele:

- facturile înscrise la pozițiile 1-18 din lista operațiilor pentru care se solicită rambursarea au fost solicitate la rambursare și prin cererea de rambursare nr. x/30.09.2014;

- cererea de rambursare a fost depusă în data de 01.10.2014 după termenul de legal de depunere.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"Art. 147² - (1) In condițiile stabilite prin norme:

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; [...]"

Normele metodologice:

"49. (6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România **adrează o cerere de rambursare pe cale electronică** și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv. [...]"

(8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;

b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;

c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;

d) data și numărul facturii sau documentului de import;

e) baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei (...).

(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;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, **la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză.**

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei 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)."

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că cererea de rambursare poate să se refere la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză.

Totodată, potrivit prevederilor pct. 5.1 – 6.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, aprobată prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 4/2010:

"5.1. Cererile de rambursare primite prin intermediul statului membru de stabilire, care conțin elementele prevăzute la pct. 49 alin. (7)-(12) din normele metodologice, se transmit, cu ajutorul portalului electronic pus la dispoziție de Direcția generală de tehnologia informației, compartimentului de specialitate definit la pct. 2 din prezenta procedură.

5.2. În situația în care cererile de rambursare nu conțin elementele prevăzute la pct. 49 alin. (7)-(12) din normele metodologice, se comunică solicitantului, cu ajutorul aplicației informatice, că cererea nu se consideră a fi depusă.

6.1. Cererile completate conform pct. 49 alin. (7)-(10) și (12) din normele metodologice și însoțite de documentația prevăzută la alin. (11) de la același punct sunt înregistrate de compartimentul de specialitate în Registrul de evidență a cererilor de rambursare a TVA, organizat electronic, conform anexei nr. 1 la prezenta procedură.

6.2. Compartimentul de specialitate atribuie fiecărei cereri un număr de referință, număr care se înscrie pe toate documentele referitoare la modul de soluționare a respectivei cereri de rambursare."

Se retine că organul fiscal are obligatia de a înregistra in Registrul de evidență a cererilor de rambursare a TVA, organizat electronic, **numai** cererile completate conform pct. 49 alin. (7)-(10) și (12) din normele metodologice. În situatia în care cererea nu avea anexate documentele aferente, organul fiscal putea solicita informatii suplimentare societății nerezidente, potrivit dispozitiilor pct. 49 alin. (22) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, așa cum a subliniat Directia Generală Proceduri pentru Administrarea Veniturilor din cadrul ANAF prin adresa nr. 874108/21.07.2013, **"pentru corectarea informatiilor înscrise în cererea de rambursare, societatea nerezidentă are posibilitatea să corecteze informatiile înscrise în această cerere, prin depunerea unei cereri rectificative, până la emiterea de către organul fiscal competent a deciziei privind solutionarea cererii sau prin prezentarea de documente justificative cu ocazia solutionarii contestatiei."**

În spetă, prin cererea cu numarul de referință DE000000000x înregistrata la organele fiscale din România sub nr. x/30.09.2014, societatea nerezidentă X GmbH a solicitat rambursarea TVA aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2013, în sumă de y lei.

Totodata, prin cererea cu numarul de referință DE000000000x înregistrata la organele fiscale din România sub nr. x/08.10.2014, societatea nerezidentă X GmbH a solicitat rambursarea TVA aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2013, în sumă de y lei.

Se retine că organele fiscale au emis în data de 09.01.2015 decizia de rambursare nr. xD/09.01.2015, desi anterior emiterii acesteia au receptionat în data de 08.10.2014 cererea nr. x, aceasta fiind completata cu acelasi numar de referinta (DE000000000x) și cu acelasi quantum de TVA in lei (y lei) și care reprezenta singura cerere ce trebuia analizata și solutionata în legătură cu rambursarea TVA solicitată de societatea nerezidentă.

Prin urmare, urmează a se dispune anularea deciziei de rambursare nr. xD/09.01.2015 prin care organele fiscale au respins cererea societății nerezidente X GmbH înregistrata sub nr. x/30.09.2015, întrucât anterior emiterii acestei decizii cererea a fost înlocuita prin cererea nr.x/08.10.2014 purtand acelasi numar de referinta.

3.2. Referitor la Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.02.2015

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.B. prin Serviciul solutionare contestatii este investit a se pronunta daca in mod legal organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in quantum de y lei, in conditiile in care, în decizia emisă organele fiscale au retinut doar că operatiunile pentru care se solicită rambursarea au făcut obiectul altei cereri de

rambursare solutionata prin decizie emisa si anulata în urma contestatiei societății, fără analiza îndeplinirii celorlalte conditii de rambursare, iar prin referatul cauzei propune admiterea contestatiei fara a proceda la o analiza completa a documentelor depuse de societatea nerezidenta in sustinerea contestatiei

In fapt, prin cererea nr. x/08.10.2014 aferenta perioadei 01.01.2013 – 31.12.2013, **X GmbH** a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de y lei, aferenta achizițiilor efectuate de la furnizorii din Romania.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.02.2015, organele fiscale au respins cererea de rambursare, avand ca motive de fapt :

- facturile inscrise la pozitiile 1-18 din lista operatiunilor pentru care se solicită rambursarea au fost solicitate la rambursare si prin cererea de rambursare nr.x/30.09.2014 pentru care s-a emis decizia nr.x/09.01.2015;

- cererea de rambursare aferenta perioadei 01-12.2013 a fost transmisa in data de 01.10.2014, dupa termenul de legal de depunere, respectiv 30.09.2014, nefiind respectate dispozitiile art.147² alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.49 alin.16 si alin.17 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (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) In baza art. 147² 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 in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

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. 144¹ 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 144¹ 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. 152¹ 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. 147¹ 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, 145¹ și 146 din Codul fiscal.**

(5) ***Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă 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 nestabilă 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 aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.***

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

(...)

6. cazare; (...);

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 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută 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 bunuri, 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.).

Reiese că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre si neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii conditiilor peremptorii si specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 49** din Normele metodologice date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, **cât si din punct de vedere al respectării celorlalte dispozitii generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

Ca atare, orice decizie prin care se respinge o cerere de rambursare trebuie să vizeze aspecte de fapt si temeuri de drept din ambele planuri si chiar dacă procedura de rambursare este o procedură specifică, care se bazează pe controlul documentar al cererii în conditiile în care solicitantul nu este sub jurisdicția fiscală a organelor fiscale care solutionează cererea, *aceasta nu înseamnă că decizia de rambursare nu trebuie să fie motivată în clar si în detaliu, cu referiri concrete la documentele analizate, la informatiile rezultate din acestea si la tratamentul fiscal aplicabil celor reiesite în urma analizei realizate, astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situatia de fapt si solutia fiscală fundamentată în drept.*

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informatiile inscrite 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/08.10.2014 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/09.02.2015, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Anterior emiterii deciziei de rambursare, prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/29.01.2015, transmisa prin e-mail in data de 02.02.2015 s-a solicitat societatii nerezidente transmiterea documentelor justificative aferente sumelor inscrise in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA, respectiv:

- documentele inscrise la pozitiile 1-12 din cerere;
 - deconturile de deplasare ale salariatilor insotite de declaratia societatii privind deplasarea persoanelor in interesul serviciului;
 - contractele si/sau comenzile incheiate intre X si JTI M SA, care au stat la baza intocmirii facturilor, autorizatie de construire, procese verbale de predare/receptie, devize de lucrari;
 - contractele si/sau comenzile incheiate intre X si furnizori (B Cg&M, B M C, T P) care au stat la baza intocmirii facturilor inscrise la pozitiile 13-18 din lista operatiunilor;
 - factura finala emisa catre beneficiarul final (JTIM SA);
 - orice alte documente in vederea stabilirii operatiunilor desfasurate pe teritoriul Romaniei,
- toate insotite de traducerea in limba romana.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.02.2015, AFCN a mentionat urmatoarele:

„1. *In urma analizarii documentelor prezentate pe portalul electronic s-a constatat faptul ca facturile inscrise in lista operatiunilor la pozitiile 1-18 (TVA solicitata in suma de y lei) au fost solicitate la rambursare si prin cererea nr. x/30.09.2014 (numar de referinta DE000000000x), pentru care s-a emis decizia nr. xD/09.01.2015.*”

“2. *Persoana impozabila nerezidenta a transmis cererea de rambursare in data de 01.10.2014, aferenta perioadei 01-12.2013, dupa termenul legal de depunere, respectiv 30.09.2014.*”

In sustinerea contestatiei inregistrata sub nr. x/09.02.2015 si a contestatiei inregistrata sub nr. x/18.03.2015 societatea nerezidenta a anexat o serie de documente transmise prin e-mail-urile din data de 12.02.2015, din data de 26.02.2015 si din data de 27.02.2015, dupa cum urmeaza:

1. Referitor la pozitiile 1-12 din cerere: facturi emise de CH I Romania, G P Hotel, A Hotels, RB Hotel reprezentand servicii de cazare si restaurant.

2. Referitor la pozitiile 13-18 din cerere: contracte incheiate de X Gmbh, in calitate de beneficiar/client cu furnizori din Romania:

- contractul de consultanta tehnica din data de 01.06.2011 cu B C &M SRL, in calitate de consultant;
- contractul privind executarea de servicii de supraveghere de santier si coordonare a lucrarilor de constructii din data de 15.04.2013 cu B M C , in calitate de consultant;

- contractul de prestari servicii de proiectare nr.x/14.11.2012 cu T P , in calitate de proiectant
- extras din contractul nr.x/02.12.2010 cu JTI M SA.

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.

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 X GmbH pe teritoriul Romaniei in perioada pentru care a solicitat rambursarea TVA se retin urmatoarele:

Potrivit 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, 145¹ 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) [...]".

Totodata, se retine ca in conformitate cu dispozitiile art.126 si art.133 din Codul fiscal, coroborat cu pct.13 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, 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 sa rezulte dintr-o activitate economica.

De asemenea, 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/09.02.2015, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare prin cererea nr. x/08.10.2014, motivata de solicitarea TVA prin alta cerere si de transmiterea cererii de rambursare dupa termenul legal de depunere, societatea nerezidenta a anexat in sustinerea contestatiei, o serie de documente, asa cum au fost prezentate anterior.

Referitor la documentele prezentate de societate, prin referatul cauzei organul fiscal considera ca are drept la rambursarea TVA in suma de y ron si propune aprobarea contestatiei, astfel:

- prestari servicii de cazare - pozitiile 1-12 din cerere, conform art.126 alin.1 si art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal, coroborat cu pct.14 alin.2 lit.d din Normele metodologice de aplicare

- prestari servicii efectuate in legatura cu bunuri imobile pe teritoriul Romaniei - pozitiile 13-18 din cerere, conform art.126 alin.1, art.133 alin.4 lit.a, coroborat cu pct.14 alin.2 lit.a si lit.b din Normele metodologice de aplicare .

Având în vedere cele anterior retinute, precum si faptul că prin decizia de rambursare, contestata, organele fiscale nu au efectuat nicio analiză a cererii în privinta îndeplinirii ori nu a conditiilor legale pentru rambursarea TVA în cuantumul solicitat de societatea nerezidentă, desi anterior emiterii acesteia au transmis cererea de informatii suplimentare nr. x/29.01.2015 prin care au solicitat documente si explicatii pentru a stabili operatiunile desfasurate de societatea nerezidenta pe teritoriul Romaniei, urmează a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. x/09.02.2015 pentru ca organele fiscale să procedeze la

reanalizarea cererii nr. x/08.10.2015 si să se pronunte asupra acesteia prin decizie **motivata concret si în detaliu**, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea operatiunilor în virtutea rolului activ consacrat de Codul de procedura fiscală.

Desfiintarea are la bază prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) 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".

Prin urmare, pentru TVA solicitata la rambursare in suma de y lei, Administratia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o nouă analiza, în conformitate cu prevederile legale în vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea cererii nr. x/08.10.2015 depuse de X GmbH din Germania.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 213 alin. (4) și art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.1-6.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, aprobată prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 4/2010:

DECIDE

1. Anulează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.01.2015 emisa de Administratia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenti, pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **y lei**.

2. Desfiintează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/09.02.2015 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **y lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare depusa de X GmbH din Germania pentru aceasta suma, în conformitate cu prevederile legale în vigoare si cu retinerile 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 Tribunalul București.