

DECIZIA NR. 152

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice prin adresa cu privire la contestatia formulata de X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse de organele fiscale din cadrul D.G.F.P. in Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, prin care s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, transmisa pe portal si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Prin adresa, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a declinat competenta de solutionare a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, depusa la D.G.F.P, altui organ de solutionare a contestatiei in conformitate cu prevederile art.3 alin.(1) din Ordinul nr.3333/2011 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare.

D.G.F.P.Bucuresti -Serviciul Solutionare Contestatii, in baza adresei Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a transmis dosarul contestatiei si contestatia formulata de X catre D.G.F.P.-Biroul Solutionare Contestatii, spre solutionare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.36(3), art. 205, art.207 si art. 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, pct.5.8 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile art.7 din Directiva a 8-a 79/1072/EEC din data de 06.12.1979, D.G.F.P. este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

I.X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii emisa de Serviciul de Reprezentante Straine, Ambasade, si Administrarea Contribuabililor Nerezidenti din cadrul D.G.F.P., prin care s-a respins la rambursare TVA .

Societatea contestatoare sustine ca motivul respingerii la rambursare a TVA l-a constituit nerespectarea prevederilor legale referitoare la rambursarea TVA respectiv facturile transmise au inscrisa TVA doar in valuta.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca a refacut facturile in temeiul art.1 alin.(2) din Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile cu modificarile si completarile ulterioare si solicita reanalizarea cererii de rambursare a TVA in baza facturilor refacute si atasate prezentei contestatii.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene , organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice au respins la rambursare TVA, in temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) coroborat cu prevederile art.155 alin.(5), art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.72 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca persoana impozabila nerezidenta a prezentat facturi de justificare a TVA solicitata la rambursare, care aveau inregistrata TVA doar in valuta (USD).

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca X are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, solicitata la rambursare prin cererea de rambursare a TVA catre persoane impozabile nestabilite in Romania, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti in conditiile in care organul fiscal nu a analizat daca societatea contestatoare indeplineste conditiile pentru rambursarea TVA, stipulate expres de legislatia din Romania.

In fapt, societatea nerezidenta X a solicitat rambursarea TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare chirie emise, pe perioada august 2011-decembrie 2011, de societatea inregistrata in scopuri de TVA in Romania, dupa cum rezulta din Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania depusa la Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice au respins la rambursare TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare chirie emise de SC E, pe motiv ca persoana impozabila nerezidenta a prezentat facturile care au inregistrata taxa pe valoarea adaugata in USD si nu in lei, incalcandu-se astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) coroborat cu prevederile art.155 alin.(5), art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.72 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca a refacut facturile in cauza, in conformitate cu prevederile art.1 alin.(2) din Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile cu modificarile si completarile ulterioare si solicita reanalizarea cererii de rambursare a TVA in baza facturilor refacute si atasate prezentei contestatii.

In speta, sunt aplicabile dispozitiile art.147² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.49 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010, potrivit carora:

-art.147² din Legea nr.571/2003

“(1) În 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 achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România;

-pct.49 din H.G. Nr.44/2004

“(1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții 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. 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 agențiilor 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 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 aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează 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.

(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:

a) numele și adresa completă ale solicitantului;

b) o adresă de contact pe cale electronică;

c) descrierea activității economice a solicitantului pentru care sunt achiziționate bunurile și serviciile;

d) perioada de rambursare acoperită de cerere;

e) o declarație din partea solicitantului că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiunilor prevăzute la alin. (1) lit. c) pct. 1 și 2;

f) codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de înregistrare fiscală al solicitantului;

g) datele contului bancar, inclusiv codurile IBAN și BIC.

(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;

f) cuantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;

g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;

h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

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

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);
4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

(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. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare

completată conform alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).

(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.

(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 persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care persoanele impozabile nestabilite în România pot beneficia de rambursarea TVA achitată pentru importuri și achiziții de bunuri și servicii efectuate în România.

Referitor la prezentarea documentelor care atestă plata facturilor, la pct.49 alin.(1) din Normele metodologice, mai sus enunțat, se prevede în mod expres că persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate solicita rambursarea doar a taxei facturată și achitată pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul sau în România.

Din prevederile legale enunțate se prevede totodată că, persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitată pentru importuri și achiziții de bunuri și servicii efectuate în România dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

-persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul căruia i se solicită rambursarea;

-sa nu efectueze livrari de bunuri si prestari de servicii, pe perioada pentru care se solicita rambursarea TVA, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea TVA;

-sa depuna cererea de rambursare pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare si sa indeplinesca anumite formalitati specifice si anume: depunerea cererii pe un anumit format cu un anumit continut la care se anexeaza documentele aferente in original, sa raspunda solicitarii organului fiscal, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de acesta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita;

-TVA se ramburseaza persoanelor impozabile nestabilite in Romania in masura in care se demonstreaza ca bunurile sau serviciile achizitionate din Romania sunt utilizate pentru operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii se considera in afara Romaniei daca taxa ar fi deductibila in cazul in care aceste operatiuni ar fi realizate in Romania sau pentru operatiuni efectuate catre o persoana care are obligatia de a plati TVA;

Potrivit art.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materie de TVA, in special la art.147² alin.(1) si art.155 din Codul Fiscal si pct.49 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplinesca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile, intre care dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.

De asemenea, dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat de prevederile art. 145, art. 146, art.155 din Codul fiscal, si anume:

-art. 145

1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

-art. 146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

-art.155

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

La pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“(1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale societății.

De asemenea, în factura emisă de furnizor, baza de impozitare poate fi înscrisă în valuta însă suma taxei pe valoarea adăugată trebuie înscrisă și în lei.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Prin Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice București, societatea nerezidentă X a solicitat la rambursare TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare chirie emise, pe perioada august 2011-decembrie 2011, de SC E, societate înregistrată în scopuri de TVA în România.

În referatul pentru analiză documentară, organul fiscal din cadrul D.G.F.P. precizează că, în cauza în speta, au fost analizate următoarele documente:

- cererea înregistrată la D.G.F.P., prin care s-a solicitat rambursarea TVA
- facturile în baza cărora se solicită rambursarea;

În urma analizei s-a constatat că persoana juridică nerezidentă nu a respectat prevederile legale referitoare la rambursarea sumei solicitate, întrucât facturile transmise au înscris TVA doar în valuta (USD), motiv pentru care prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, organele fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice au respins la rambursare TVA în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a coroborat cu prevederile art.155 alin.(5), art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și pct.72 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că cererea de rambursare a TVA a fost respinsă prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoane impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene pe motiv că facturile anexate cererii nu au înscris taxa pe valoarea adăugată în lei, societatea contestatoare a refăcut facturile mai sus enumerate, înscrind TVA și în lei conform prevederilor legale mai sus enunțate.

La contestația formulată societatea contestatoare, a anexat facturile corectate, acestea având înscrise atât baza de impozitare și TVA în USD cât și TVA în lei.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora 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 va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Astfel, 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. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestor documente.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat mentioneaza ca societatea contestatoare a prezentat la dosarul contestatiei alte facturi decat cele in baza carora s-a solicitat TVA.

Organul fiscal mentioneaza ca documentele transmise la contestatie au fost intocmite ulterior primirii deciziei de rambursare, nerespectandu-se prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, potrivit caruia :

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

-pct.81² din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, care vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în

rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Verificand facturile transmise la dosarul contestatiei se retine ca acestea contin aceleasi informatii ca si documentele inscrise in cererea de rambursare;facturile au inscrisa atat baza de impozitare si TVA in USD si TVA in lei, specificata in cererea de rambursare.

Astfel, motivele invocate in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei conform carora facturile au fost intocmite ulterior primirii deciziei de rambursare nu pot fi luate in considerare la solutionarea contestatiei intrucat facturile corectate prezentate respecta prevederile pct.81² alin.(3) si (4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal in sensul ca acestea corecteaza informatiile obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nu modifica baza de impozitare si /sau TVA aferenta operatiunilor, nici regimul fiscal al facturii prezentate initial, corectia putandu-se realiza atat in timpul inspectiei fiscale cat si ulterior desfasurarii acestuia in conditiile stabilite prin norme.

Mentionam ca la dosarul contestatiei nu au fost atasate documente din care sa rezulte daca societatea contestatoare indeplineste cumulativ conditiile stipulate expres in legislatia din Romania **cu privire la rambursarea TVA achitata** serviciilor de inchiriere efectuate in Romania si anume:

-nu s-a facut dovada destinatiei serviciilor achizitionate in Romania;anume daca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile pentru care locul livrării se considera in afara Romaniei;

-nu se face nicio referire cu privire la activitatea desfasurata de societate in Romania si daca aceasta este inregistrata sau are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania;

-sa faca dovada ca este persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA intr-un stat membru;

-nu s-a facut dovada cu documente(ordine de plata, extrase de cont) a platii TVA solicitata la rambursare pana la data depunerii cererii de rambursare;

-nu s-a analizat daca SCR 10453114, a depus la organul fiscal teritorial optiune de taxare pentru veniturile din chirii facturate in perioada octombrie-decembrie 2011, conform art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, in referatul pentru analiza documentara, organul fiscal din cadrul D.G.F.P.nu a analizat aceste conditii prevazute expres la pct.49 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum am aratat si mai sus , organul fiscal in referatul pentru analiza documentara a analizat cererea inregistrata la D.G.F.P. prin care s-a solicitat rambursarea TVA si facturile in baza carora se solicita rambursarea TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta daca societatea contestatoare a depus si alte documente in sustinerea cererii de rambursare sau daca organul fiscal ar fi solicitat informatii suplimentare.

In conformitate cu prevederile pct.8 si 9.1 din Ordinul nr.4/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata

formulate de catre persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene:

“8. Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă de solicitant, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 din normele metodologice.

9.1. În cazul în care compartimentul de specialitate 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 pct. 49 alin. (21) din normele metodologice.”

Avand in vedere ca organul fiscal din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice- Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti prin referatul pentru analiza documentara nu a analizat in totalitate conditiile obligatorii prevazute de legislatia din Romania referitoare la rambursarea TVA aferenta achizitiilor din Romania efectuate de societatile nerezidente si mai mult societatea nerezidenta a prezentat facturile enumerate in cererea de rambursarea, refacute, inscriind TVA si in lei iar potrivit prevederilor legale enuntate, in masura sa analizeze documentatia depusa de societatea contestatoare si sa verifice respectarea conditiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 din normele metodologice de aplicare a codului fiscal, este compartimentul de specialitate din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice , in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din acelasi act normativ potrivit caruia:

“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.”

Prin urmare, se va desfiinta Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene prin care organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice au respins la rambursare TVA, urmand ca Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, prin alta echipa de control, sa procedeze la reanalizarea Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania depusa de X la Directia Generala a Finantelor Publice, in raport de prevederile legale mai sus enuntate precum si documentele noi depuse de societatea nerezidenta la dosarul contestatiei .

La reverificarea creantei fiscale contestate si pentru care s-a dispus desfiintarea actului atacat se vor avea in vedere si prevederile pct.11 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“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 sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

La pct.102.5 din H.G. Nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

*“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală*4), este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

In consecinta, Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti din cadrul D.G.F.P. va proceda la o noua verificare in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea, in temeiul art.7 din O.G. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata si Ordinul 4/2010, de dovezi obiective pentru verificarea respectarii conditiilor impuse pentru rambursarea TVA.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, contestata de societatea nerezidenta X, prin care organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice au respins la rambursare TVA.

Organul fiscal din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice - Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti, prin alta echipa de control, va reanaliza Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cele retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni conform Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.