

DECIZIA nr. 611 din 01.08.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC SPRL/BVBA - Belgia,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/25.03.2014 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC SPRL/BVBA din Belgia.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. xy/2014 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2013 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, 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 si avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SPRL/BVBA din Belgia.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2013, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare de catre ABC SPRL/BVBA (fosta ABC SA) din Belgia prin cererea cu nr. de referinta BE...., inregistrata sub nr. CER2/2013.

II. Prin contestatia formulata ABC SPRL/BVBA sustine ca neindicarea datei de emitere a deciziei de rambursare atrage nulitatea acesteia intrucat la sfarsit, dupa numele functionarilor, nu este dactilografiata si data, iar data inscrisa olograf nu reprezinta decat o mentiune cu privire la inregistrarea deciziei in evidentele organului fiscal. Ca atare, in temeiul art. 175 din Codul de procedura civila raportat la art. 2 alin. 3 si art. 43 alin. 2 din Codul de procedura fiscala decizia este lovita de nulitate, lipsa datei pricinuindu-i o vatamare constand in dreptul la un proces echitabil.

In ceea ce priveste dovada platii TVA, aceasta este prezentata in anexa 2 la contestatie, dar cerinta prezentarii dovezii de plata este urmare traducerii gresite a Directivei a 9-a si contrara prevederilor art. 5 si art. 8 din directiva, precum si jurisprudentei comunitare din cauzele C-152/02, C-414/10, C-439/04, C-62/93, C-361/96 intrucat dreptul de deducere nu poate fi conditionat de plata anticipata a acesteia de catre persoana impozabila si ar conduce la o discriminare pe baza de nationalitate. In plus, obligatia prezentarii dovezii platii

TVA in vederea rambursarii a fost eliminata prin O.U.G. nr. 102/2013, din nota de fundamentare reiesind ca eliminarea acestei obligatii a fost determinata de alinierea legislatiei fiscale romanesti cu acquis-ul comunitar in materie.

Referitor la includerea in cererea de rambursare a facturilor pentru care exigibilitatea a intervenit in perioada anterioara a cererii de rambursare, prevederile pct. 49 (16) din Normele metodologice, respectiv sintagma "poate sa se refere [...]" nu se pot interpreta in sens imperativ ca trebuie sa includa numai astfel de situatii, in care operatiunile sa fi fost finalizate in anul calendaristic in cauza. Deoarece facturile mentionate in cererea de rambursare nr. CER2/2013 nu au mai fost folosite in legatura cu o cerere de rambursare aprobata de autoritatile fiscale, avand in vedere ca precedenta cerere de rambursare nu a fost aprobata, chiar daca se referea la facturi emise pentru aceleasi operatiuni, nu exista riscul rambursarii TVA de mai multe ori pentru aceeasi operatiune, fiind indeplinite conditiile pct. 49 alin. (15) lit. a) din Normele metodologice. De asemenea, mentiunea organelor fiscale referitoare la includerea facturilor de corectie in decontul de taxa nu are nicio aplicabilitate deoarece societatea nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

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

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de rambursare

Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind nedactilografierea datei de emitere a deciziei de rambursare atrage nulitatea acesteia.

In fapt, pentru solutionarea cererii de rambursare formulata de societatea nerezidenta ABC SPRL/BVBA (fosta ABC SA) din Belgia cu nr. de referinta BE...., inregistrata sub nr. CER2/2013, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti au emis decizia de rambursare nr. decrs/2013, numarul si data deciziei fiind inscrite olograf in decizia comunicata societatii si existenta la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata ABC SPRL/BVBA sustine ca nedactilografierea datei langa semnaturile functionarilor care isi asuma emiterea deciziei atrage nulitatea acesteia si i-a produs o vatamare constand in nerespectarea dreptului la proces echitabil.

In drept, potrivit art. 43, art. 45 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; [...]*”.

“Art. 45. – (1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii*”.

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal**, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), **atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu**”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma deciziei de rambursare nr. decrs/2013 se retine ca **aceasta contine data la care a fost emisa**, respectiv data de 9 decembrie 2013, mentionata olograf impreuna cu numarul deciziei in

partea initiala a deciziei. Rubrica "data" din partea finala a deciziei, mentionata in dreptul numelui si semnaturii functionarilor implicati in intocmirea, verificarea si aprobarea deciziei de rambursare **nu are semnificatia "datei emiterii" deciziei, asa cum eronat sustine contestatara, ci semnificatia datei in care fiecare dintre functionarii implicati au executat operatiunile de intocmire, verificare sau aprobare**, dovada fiind chiar faptul ca rubrica "data" este inscrisa de trei ori. Sustinerea societatii nerezidente in sensul ca data inscrisa olograf in decizie este doar data inregistrarii deciziei in evidentele fiscale nu are niciun temei, formularul de decizie prezentat in anexa nr. II la O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 precizand doar mentiunea "numar" a deciziei, la care organele fiscale au adaugat si data emiterii acesteia. Invocarea formularului din anexa nr. 5 la Ordinul nr. 523/2007 (care avea mentiunea "numar inregistrare" urmata de mentiunea "data") nu are niciun temei intrucat acest formular se emitea doar pentru cererile de rambursare depuse pana la data de 31 decembrie 2009, ceea ce nu este cazul in speta intrucat cererea societatii a fost depusa in anul 2013, iar solutionarea ei s-a facut in baza procedurii si a formularului aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010.

Neintemeiata este si sustinerea ABC SPRL/BVBA privind vatamarea sa prin nerespectarea dreptului la un proces echitabil pe motiv ca "data emiterii" deciziei atacate este inscrisa olograf si "nu reprezinta data" (oricum, o sustinere eronata, conform celor retinute in precedent). Astfel, in conditiile in care **legea fiscala prevede expres ca decizia de rambursare isi produce efectele din momentul comunicarii, in lipsa oricarei alte mentiuni privind o data ulterioara, iar contestatara a primit in mod nemijlocit decizia, dovada fiind chiar faptul contestarii ei** prin referire la toate motivele indicate de organele fiscale in cuprinsul deciziei, contestatara nu demonstreaza de niciun fel in ce anume, concret, a constat incalcare dreptului sau la un proces echitabil, simpla afirmatie neechivaland cu demonstrarea existentei vatamarii reclamate.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de rambursare nr. decrs/2013 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile ABC SPRL/BVBA privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in aceasta privinta.

3.2. Referitor la motivele respingerii cererii de rambursare

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei din facturi emise in anul 2013 pentru operatiuni finalizate si facturate in anul zzzz, stornate ulterior in anul 2013, in conditiile in care pentru facturile emise in anul zzzz depusesese deja cereri de rambursare solutionate nefavorabil prin decizii de rambursare emise in anul yyyy si comunicate in anul qqqq si impotriva carora nu a urmat toate caile de atac prevazute de legislatia romana in materie.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2013, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata de ABC SPRL/BVBA prin cererea de rambursare inregistrata sub nr. CER2/2013 din urmatoarele motive:

- persoana impozabila nerezidenta nu a anexat la cererea de rambursare documente justificative de plata care sa ateste achitarea facturilor inscrise in cerere la pozitiile 1-3, 5, 9-10, 12 si implicit a TVA facturata pentru care se solicita rambursarea;

- prin intermediul celor 12 facturi persoana impozabila nerezidenta a solicitat rambursarea TVA aferenta serviciilor ce i-au fost prestate in anul zzzz de catre ABC RO SRL si facturate in anul zzzz, solicitate initial la rambursare prin cererile depuse sub nr. CER1A/2009, nr. CER1B/2009 si nr. CER1C/2009;

- cererile initiale au fost solutionate prin delegare de competenta de catre DGFP V prin respingerea acestora, in urma emiterii deciziilor de rambursare nr. DER1A/2011, nr. DER1B/2011 si nr. DER1C/2011;

- contestatiile formulate de societatea nerezidenta impotriva deciziilor de rambursare au fost respinse ca neintemeiate de catre DGFP V prin decizia de solutionare a contestatiei nr. SOL/2012;

- facturile initiale au fost stornate in anul 2013 si repuse cu aceleasi sume prin intermediul facturilor ce fac obiectul cererii de rambursare nr. CER2/2013;

- prin stornarea facturilor initiale si repunerea lor prin facturile emise in anul 2013 inscrise la cele 12 pozitii ale cererii, societatea nerezidenta nu face altceva decat sa resolicite rambursarea TVA care a fost deja respinsa la rambursare, inclusiv in calea administrativa de atac, contrar prevederilor referitoare la perioada de referinta a cererilor de rambursare, la exigibilitatea taxei si la corectia documentelor fiscale.

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) **In conditiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabila nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania**. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri,

daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

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 inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 144¹ din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina conform alin. (4), respectiv in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

(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.

(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).

(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 prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(23) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata.

(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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarea situatie:

- societatea nerezidenta a solicitat rambursarea TVA in suma de S lei din facturile emise de ABC RO SRL in anul zzzz si pentru care a depus cereri de rambursare a TVA CER1A/2009, nr. CER1B/2009 si nr. CER1C/2009 prin intermediul formularelor 308 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene";

- aceste cereri au fost analizate de catre organele fiscale din cadrul DGFP V – Activitatea de inspectie fiscala in baza delegarii de competenta si au fost solutionate nefavorabil in integralitate, fiind respinse integral prin deciziile de rambursare nr. DER1A/2011, nr. DER1B/2011 si nr. DER1C/2011;

- impotriva deciziilor de rambursare nr. DER1A/2011 si nr. DER1B/2011 societatea nerezidenta a formulat contestatii depuse sub nr. in data de 29.02.2012, completate cu adresa nr.03.2012, care au fost respinse ca neintemeiate de catre DGFP V – Biroul solutionare contestatii prin decizia nr. SOL/2012;

- decizia de rambursare nr. DER1C/2011 a fost transmisa cu adresa de inaintare nr.23.01.2012, iar la solicitarea imputernicitului L SRL din 29 octombrie 2012 a fost eliberata o copie (un duplicat) a deciziei;

- prin cererea depusa sub nr.din 26.08.2013 societatea nerezidenta ABC SA a solicitat rambursarea TVA in suma de S lei aferenta unui numar de 12 pozitii din lista operatiunilor atasata cererii, respectiv 12 facturi emise de ABC RO SRL in data de 16.04.2013, la care a anexat pentru fiecare factura urmatoarele seturi de documente:

a) factura initiala emisa de ABC RO SRL in anul zzzz (spre exemplu, factura nr./12.06.2009 pentru TVA in suma de S1 lei, pentru care a fost solicitata rambursarea TVA si prin cererea nr. CER1B/2009);

b) credit note emisa de ABC RO SRL in data de 16.04.2013 prin care sunt stornate facturile initiale emise in anul zzzz (spre exemplu, credit note nr. RO...../16.04.2013 prin care a fost stornata factura initiala nr. RO...../12.06.2009 cu TVA S1 lei);

c) factura emisa de ABC RO SRL in data de 16.04.2013 pentru care se solicita rambursarea prin cererea solutionata prin decizia ce face obiectul prezentei analize (spre exemplu, factura nr. RO...../16.04.2013 pentru TVA in suma de S1 lei – poz. 1 din lista operatiunilor si care cuprinde aceleasi servicii si aceleasi valori cu cele inscrise in factura initiala nr. RO...../12.06.2009).

Prin contestatia formulata societatea nerezidenta ABC SPRL/BVBA **nu contesta niciun moment situatia descrisa anterior si nu prezinta nicio motivatie factica sau legala de natura sa justifice stornarea facturilor initiale** emise in anul zzzz prin credit note-uri emise in anul 2013 si **refacturarea acelorasi operatiuni in data de 16.04.2013**, invocand in schimb indeplinirea conditiilor de rambursare pe motiv ca facturile mentionate in cererea de rambursare, chiar daca se referea la facturi emise pentru aceleasi operatiuni, nu au mai fost folosite in legatura cu o cerere de rambursare aprobata de autoritatile fiscale, precedenta cerere nefiind aprobata.

O asemenea motivare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, **fiind vadit contrara prevederilor pct. 49 alin. (15) lit. a) si alin. (16) din Normele metodologice, care transpun fidel in aceasta privinta prevederile Directivei 2008/9/CE** a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare.

Astfel, potrivit dispozitiilor legale in materie, rezulta ca o cerere de rambursare:

- trebuie sa se refere la **operatiuni facturate in perioada acoperita de cerere**, respectiv la operatiuni a caror exigibilitate a luat nastere in perioada de referinta tinand cont de prevederile referitoare la facturarea obligatorie a operatiunilor la data exigibilitatii acestora conform Directivei 2006/112/CE si art. 155 din Codul fiscal;

- poate sa se refere **si la facturi care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente** si care privesc operatiuni finalizate pe parcursul perioadei acoperite de cerere;

- in orice situatie, cererea este trimisa (depusa) **cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei acoperite de cerere.**

Totodata, se retine ca **sintagma “cel tarziu” are semnificatia unui termen de decadere**, iar nerespectarea termenului legal de depunere a cererii atrage dupa sine respingerea cererii astfel depuse, sens in care s-a pronuntat si Curtea Europeana de Justitie prin Hotararea data in cazul C-294/11 Elsam NV, **instanta comunitara retinand ca introducerea cererilor de rambursare fara limita de timp ar contraveni principiului securitatii juridice.**

Or, in speta este evident ca prin stornarea facturilor initiale emise in anul zzzz si repunerea lor prin facturile emise in anul 2013 inscrise la cele 12 pozitii ale cererii, **societatea nerezidenta nu face altceva decat sa resolicite rambursarea TVA pentru operatiuni care au facut deja obiectul unor cereri de rambursare depuse anterior si care deja au fost solutionate prin decizii de rambursare ce i-au fost aduse la cunostinta, intrand astfel in circuitul juridic civil si producandu-si pe deplin efectele** in temeiul art. 45 alin. (1) din Codul de procedura fiscala. De altfel, impotriva a doua din cele trei decizii de rambursare societatea nerezidenta a si formulat contestatie, care a fost respinsa prin decizia nr. 189/20.06.2012.

Totodata, prin stornarea facturilor initiale emise in anul zzzz si pentru care se depusesera cereri de rambursare solutionate nefavorabil, repunerea acelorasi operatiuni prin facturi emise in anul 2013 si resolicitarea rambursarii TVA aferente printr-o noua cerere **s-a incalcat principiul securitatii juridice** recunoscut si de jurisprudenta comunitara in materie, altminteri invocata prin contestatia formulata si **s-au eludat doua dispozitii legale exprese in materia rambursarii de TVA**, respectiv cea care stipuleaza ca o cerere de rambursare nu poate sa se refere decat la facturi neacoperite de cererile precedente si cea care stipuleaza termenul de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare ca termen limita pentru depunerea cererilor.

Sustinerea societatii nerezidente exprimata prin contestatia formulata in sensul ca sintagma "poate sa se refere [...]" nu se poate interpreta in sens imperativ ca trebuie sa includa numai situatiile in care operatiunile sa fi fost finalizate in anul calendaristic in cauza este vadit nejustificata (de altfel, si contestatoarea o califica drept "parere") intrucat **se bazeaza pe o citare trunchiata si scoaterea din context a prevederilor legale exprese**, in conditiile in care dispozitiile pct. 49 alin. (16) din Normele metodologice vin in completare, ca o exceptie, la dispozitiile pct. 49 alin. (15) lit. a) din Norme, *regula fiind ca cererea trebuie sa se refere la facturi emise in perioada acoperita de cerere si, cu titlu de exceptie, poate sa se refere si la facturi care privesc operatiuni finalizate in perioada acoperite de cerere, cu conditia ca facturile respective sa nu fi fost deja acoperite de cererile de rambursare precedente*. Or, este evident ca nu aceasta este situatia contestatoarei, care prin cererea de rambursare depusa in anul 2013 a solicitat rambursarea TVA pentru operatiuni finalizate si facturate in anul zzzz si pentru care depuse deja cereri de rambursare.

Faptul ca cererile de rambursare precedente nu au fost solutionate in favoarea contestatoarei nu-i da dreptul acesteia sa resolicite rambursarea TVA pentru aceleasi operatiuni (eventual, de mai multe ori, pana va obtine o solutie favorabila) **intrucat contestatoarea a avut la indemana caile de atac prevazute de legislatia romana in materie** (Codul de procedura fiscala si Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004), iar neurmarea lor **ii este in intregime imputabila acesteia**.

In acest sens, se retine faptul ca si persoanele nerezidente ce formuleaza cereri de rambursare adresate autoritatilor fiscale romane trebuie sa se conformeze dispozitiilor Codului de procedura fiscala din Romania in ceea ce priveste exercitarea cailor de atac conform art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decât statul membru de rambursare:

"Contestatii impotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de catre solicitant la autoritatile competente ale statului membru de rambursare, in forma si in termenele prevazute pentru contestatiile introduse de catre persoanele stabilite in statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare".

Prin urmare, procedeul folosit de societatea contestatoare nerezidenta, de a **resolicita** rambursarea TVA dupa ce aceasta îi fusese deja respinsa de organele competente **nu poate fi acceptat si este contrar principiului bunei-credinte** stipulat de art. 12 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform caruia "relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, **in scopul realizarii cerintelor legii**", astfel ca organele fiscale au respins in mod intemeiat cererea de rambursare depusa de societatea nerezidenta prin acest procedeu.

Referitor la celelalte argumente ale organelor fiscale din decizia de rambursare atacata (achitarea facturilor, exigibilitatea operatiunilor, corectia facturilor si cuprinderea lor in decont) si sustinerile societatii nerezidente ABC SPRL/BVBA vis-à-vis de aceste argumente, inclusiv in ceea ce priveste jurisprudenta comunitara in materia deducerii si neutralitatii TVA, se retine ca acestea nu influenteaza in niciun fel *caracterul peremptoriu al analizei realizate in precedent* in ceea ce priveste temeinicia si legalitatea solutiei de respingere a cererii de rambursare prin decizia atacata, motiv pentru care nu vor mai fi analizate de organul de solutionare.

In concluzie, solutia organelor fiscale de a respinge cererea de rambursare nr. CER2/2013 prin decizia de rambursare atacata este corecta si legala, contestatia societatii nerezidente urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (15) lit. a), alin. (16) si alin. (34) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 12, art. 45 alin. (1), art. 46 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC SPRL/BVBA din Belgia impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma **5 lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.