

DECIZIA nr.594/2012

privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B.
sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti cu adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de x, cu domiciliul in x, prin mandatar societatea x din Franta, reprezentata prin Cabinet x, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **02.03.2011**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie 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. x emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 206, art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si precizarile Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF din adresa nr. X, transmisa prin fax, inregistrata la DGFP-MB sub nr. X, coroborate cu dispozitiile pct 3.9 din OPANAF nr 2137/2012, Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investit sa solutioneze contestatia formulata dex.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, societatea aduce urmatoarele argumente:

Documentele solicitate de organul fiscal prin adresa nr. x au fost transmise prin email la adresa indicata in cererea de informatii suplimentare la data de 23.11.2010, confirmarea de primire a autoritatilor fiscale la data de 24.11.2010.

Cererea de rambursare a fost efectuata in numele persoanei fizice care isi exercita in mod legal activitatea comerciala sub denumirea de X, conform dreptului polonez aplicabil.

Facturile fiscale inscrise in cererea de rambursare la pozitiile nr. 1-12 si 15 impreuna cu documentele aferente pentru dovada platii (facturi recapitulative si extrase de cont) au fost transmise prin portalul electronic odata cu cererea de rambursare, iar facturile fiscale inscrise in cererea de rambursare la pozitiile nr. 13, 14, 16 – 23 au fost transmise catre adresa de email x impreuna cu

documentele aferente pentru dovada platii, primirea lor fiind confirmata pe email de catre organele fiscale la data de 24.11.2010.

Documentele aferente achitarii au fost depuse odata cu facturile a caror plata o dovedesc.

Nu este necesara depunerea niciunei imputerniciri la autoritatea fiscala romana care sa dovedeasca calitatea de imputernicit a societatii Eurovat pentru X (x), prevederile art. 18 din OG nr. 92/2003 fiind inaplicabila in speta.

Intrucat sunt intrunite toate conditiile impuse de lege, x are dreptul ca rambursarea TVA platit catre statul roman.

II. Prin 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. x, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti, a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care constatarile organului fiscal emitent al deciziei atacate sunt neclare si incomplete.

In fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata prin cererea nr. x, aferenta perioadei ianuarie-decembrie 2009, motivele respingerii fiind:

- neprezentarea actului de imputernicire in original sau copie legalizata;
- neprezentarea tuturor facturilor fiscale si a bonurilor inscrise in anexa cererii de rambusare;
- neprezentarea facturilor fiscale aferente carburantilor auto, avand in vedere ca baza impozabila este de cel putin echivalentul in lei a 250 euro ;
- neprezentarea documentelor de plata a tuturor facturilor;
- neprezentarea in original a documentelor care sa dovedeasca calitatea pe care o are persoana si dreptul acesteia de a completa cererea de rambursare in numele societatii X .

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010:

“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 achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România.(...) »

Normele metodologice:

“**49. (1)** În 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 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: (...)”.

(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.

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

1. combustibil (...)”.

(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).

(...) (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 luna de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel caruia 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 L44 din 20 februarie 2008. »

Din normele legale sus-citate rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea **TVA achitata** pentru livrari de bunurile, 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 livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna o cerere de rambursare in termenul legal si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa anexeze documente justificative, sa prezinte dovada inregistrării in scopuri de taxa in statul membru de care apartin, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de aceasta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita, sa depuna documentele suplimentare solicitate de organul fiscal etc.).

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) 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 si achitata** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania.

Potrivit art. 3 din 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 materia TVA, in special, la art. 147² alin.(1) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturata 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.**

Se retine ca prin contestatia formulata contribuabilul sustine ca, desi documentele solicitate prin cererea de informatii nr. x au fost transmise in parte, prin email, la adresa indicata in cerere, la data de 23.11.2010, confirmarea de primire a documentelor fiind transmisa de catre autoritatile fiscale la data de **24.11.2010** si in parte au fost anexate la cererea de rambursare (*conform cererii de rabursare anexata la dosarul cauzei rezulta ca au fost atasate 2 anexe, respectiv 23 de facturi*), s-a emis Decizia de rambursare a TVA nr. x, prin care a fost respinsa in integralitate TVA in suma de x lei, solicitata la rambursare solicitata prin cererea nr. x, aferenta perioadei ianuarie-decembrie 2009, motivele respingerii fiind:

- neprezentarea actului de imputernicire in original sau copie legalizata;
- neprezentarea tuturor facturilor fiscale si a bonurilor inscrise in anexa cererii de rambursare;
- neprezentarea facturilor fiscale aferente carburantilor auto, avand in vedere ca baza impozabila este de cel putin echivalentul in lei a 250 euro ;
- neprezentarea documentelor de plata a tuturor facturilor;
- neprezentarea in original a documentelor care sa dovedeasca calitatea pe care o are persoana si dreptul acesteia de a completa cererea de rambursare in numele societatii X .

In ceea ce priveste argumentele societatii nerezidente privind transmiterea tuturor documentelor solicitate inainte de emiterea deciziei atacate, trebuie subliniat ca organul fiscal nu a facut nicio precizare, singurele mentiuni din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei fiind :

« *Pana la data emiterii deciziei, societatea nerezidenta nu a prezentat documentele si informatiile suplimentare solicitate de DGFP-MB »*

«Din analiza documentara a facturilor anexate la contestatie rezulta ca X este beneficiara unor livrari de bunuri (carburant) care au loc in Romania. (...) Piotr a prezentat facturile si documentele de plata a TVA. »

Se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la data depunerii documentelor solicitate prin cererea de informatii, respectiv daca acestea au fost depuse inainte sau dupa emiterea deciziei de rambursare, cata vreme la dosarul contestatiei nu exista documente in acest sens, sustinerile contestatarei fiind in totala contradictie cu constatările organului fiscal cuprinse in decizie, iar prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei neexistand precizari suplimentare.

Mai mult, la dosarul cauzei exista anexate o serie de documente **in copie** reprezentand facturi fiscale centralizatoare si facturi fiscale emise de AS24 catre X, extrase de cont emise in alta limba decat cea romana, netraduse, potrivit dispozitiilor legale, precum si o declaratie a contribuabilului, necertificata, din care rezulta ca este reprezentantul legal al societatii X. **Cu privire la aceste documente, organul fiscal emitent al actului atacat nu s-a pronuntat**, desi in temeiul dispozitiilor pct. 3.6 din OPANAF nr. 2137/2011 avea aceasta obligatie:

„3.6. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere.”

De altfel, referitor la depunerea ulterioara a documentelor justificative privind facturile pentru a caror taxa se solicita rambursarea, trebuie avute in vedere si precizarile directiilor de specialitate din cadrul ANAF potrivit carora :

I - Prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Proceduri pentru Administrarea Veniturilor din cadrul ANAF, precizeaza:

"In ceea ce priveste nerespectarea de catre persoanele nerezidente a termenului de o luna prevazut de pct. 49 alin. 22 si alin. 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

Potrivit prevederilor pct. 13 al Sectiunii din Anexa nr. 1 la Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 4/2010, informatiile suplimentare/alte informatii suplimentare solicitate de catre compartimentul de specialitate trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care cererea privind astfel de informatii este primita de persoana careia ii este adresata.

In cazul in care solicitantul rambursarii nu transmite in termen informatiile respective, prevederile pct. 49 alin. 31 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la plata dobanzilor pentru rambursarea taxei aprobata dupa acea data, nu se aplica.

In concluzie, opinam ca termenul pentru furnizarea informatiilor suplimentare/ altor informatii suplimentare nu este un termen de decadere

din dreptul de a beneficia de taxa achitata in Romania, ci semnifica faptul ca dupa aceasta data nu se calculeaza accesorii pentru suma rambursata dupa expirarea termenului legal de solutionare a cererilor de rambursare.

Mentionam ca aceste puncte de vedere ne-au fost avizate de Directia de legislatie in domeniul TVA, ca directie implicata in elaborarea legislatiei aplicabile in Romania, prin care au fost transpuse prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului. »

- prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Proceduri pentru Administrarea Veniturilor din cadrul ANAF, precizeaza:

« In ceea ce priveste obligativitatea anexarii la cererea de rambursare a facturilor/documentelor de import, in cazul in care baza de impozitare este de cel putin 1000 euro/250euro, va transmitem in copie adresa nr. x a DLDTVA, prin care au fost facute precizari in acest sens.

(...) Cererea de rambursare va fi considerata depusa, chiar daca nu sunt anexate toate facturile, organul fiscal competent fiind obligat sa solicite transmiterea acestor documente ca informatii suplimentare. »

« Referitor la netransmiterea in termen de catre persoanele impozabile nestabilite in Romania a raspunsului la cererea de informatii suplimentare, precizam urmatoarele :

Tinand cont de aceste prevederi legale (...) opinam ca termenul pentru furnizarea informatiilor suplimentare/altor informatii suplimentare nu este un termen de decadere din dreptul persoanei nerezidente de a beneficia de taxa in Romania ci, semnifica faptul ca dupa acea data nu se calculeaza accesorii pentru suma rambursata dupa expirarea termenului legal de solutionare a cererilor de rambursare. »

Referitor la dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente si 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."

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Mai mult, intrucat la dosarul cauzei nu a fost anexata imputernicirea in original sau copie legalizata din care sa rezulte ca societatea x a fost imputernicita de x sa-l reprezinte in fata organului fiscal (atat cel de solutionare a contestatiei, cat si cel de solutionare a cererii de rambursare), organul de

solutionare a contestatiei i-a solicitat societatii nerezidente sa complineasca aceasta lipsa.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contribuabilul a depus imputernicirea in copie legalizata din care rezulta urmatoarele:

„Subsemnatul x, reprezentant legal al societatii X (...) Imputernicesc firma x, reprezentata de domnul x (...) sa solicite in numele nostru Administratiei Fiscale Romane rambursarea TVA pe cale electronica (...).

Eurovat este imputernicit sa reprezinte clientul pentru orice procedura de contestare referitoare la rambursarea TVA-ului.”

Fata de cele prezentate, precum si propunerea Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins integral la rambursare TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB va proceda la reanalizarea cererii de rambursare nr. x formulata de x, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate 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 HG nr. 44/2004, pct. 11.6 si 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art. 216 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza 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. x emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare nr. x formulata dex, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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.