

DECIZIA nr. 65 din 2011

privind solutionarea contestatiei formulata de societatea **X**,
cu sediul in, Germania,
inregistrata la Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea
contribuabililor nerezidenti sub nr. x.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de x.2010 cu adresa nr. x de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia societatii **X** inregistrata sub nr. x.2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2010, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 si 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, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2010, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata la rambursare in temeiul Directivei 2008/9/CE de catre firma **X** prin cererea inregistrata sub nr. x.2010.

II. Societatea nerezidenta x contesta decizia de rambursare nr.x.2010 in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003 si anexeaza in sustinerea contestatiei, facturile nr.x seria x.2009, nr.x seria x.2009 si nr.x seria x.2009, corectate potrivit cerintei deciziei atacate.

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

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA fara sa prezinte autoritatilor fiscale romane declaratia ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care aceasta declaratie este o cerinta minima obligatorie pentru rambursarea taxei, in lipsa careia cererea nici macar nu se considera depusa.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2010,

organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de firma X prin cererea inregistrata sub nr. x.2010 aferenta perioadei ianuarie - decembrie 2009.

Pentru a lua aceasta decizie organele fiscale au retinut faptul ca societatea nu a transmis declaratia potrivit careia nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii pe teritoriul Romaniei, precum si faptul ca facturile nu au indicata TVA in lei si nici nu au fost prezentate documentele care sa ateste achitarea taxei facturate.

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 în 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 România 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 reedinta 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.

(3) Se ramburseaza oricarei persoane impozabile nestabilite in Romania taxa pe valoarea adaugata achitata pentru achizitiile de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, efectuate in Romania, in masura in care bunurile si serviciile respective sunt utilizate pentru urmatoarele operatiuni:

a) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in afara Romaniei, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania;

b) operatiuni efectuate catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

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

(6) Pentru a obtine o rambursare a TVA in Romania, persoana impozabila care nu este stabilita in Romania adreseaza o cerere de rambursare pe cale electronica si o inainteaza statului membru in care este stabilita, prin intermediul portalului electronic pus la dispozitie de catre statul membru respectiv.

(7) Cererea de rambursare contine urmatoarele informatii:

a) numele si adresa completa ale solicitantului;

b) o adresa de contact pe cale electronica;

c) descrierea activitatii economice a solicitantului pentru care sunt achizitionate bunurile si serviciile;

d) perioada de rambursare acoperita de cerere;

e) o declaratie din partea solicitantului ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei pe parcursul perioadei de rambursare, cu exceptia operatiunilor prevazute la alin. (1) lit. c) pct. 1 si 2;

f) codul de inregistrare in scopuri de TVA sau codul de inregistrare fiscala al solicitantului;

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

(8) In afara de informatiile mentionate la alin. (7), cererea de rambursare mai contine, pentru fiecare factura sau document de import, urmatoarele informatii:

a) numele si adresa completa ale furnizorului sau prestatorului;

b) cu exceptia importurilor, codul de inregistrare in scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;

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

d) data si numarul facturii sau documentului de import;

e) baza impozabila si cuantumul TVA, exprimate in lei;

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

g) dupa caz, partea de TVA deductibila calculata in conformitate cu alin. (5) si exprimata ca procent;

h) natura bunurilor si a serviciilor achizitionate, descrisa conform codurilor de la alin. (9).

(9) In cererea de rambursare natura bunurilor si a serviciilor achizitionate se descrie conform urmatoarelor coduri:

1. combustibil;

2. inchiriere de mijloace de transport;

3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decat bunurile si serviciile prevazute la codurile 1 si 2);

4. taxe rutiere de acces si 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 si restaurant;

8. acces la targuri si expozitii;

9. cheltuieli pentru produse de lux, activitati de divertisment si spectacole;

10. **altele. In cazul in care se utilizeaza codul 10, se specifica natura bunurilor livrate si a serviciilor prestate.**

(10) Solicitantul trebuie sa furnizeze pe cale electronica informatii suplimentare codificate cu privire la codurile 1 si 3 prevazute la alin. (9), aceste informatii fiind necesare pentru a determina existenta unor restrictii asupra dreptului de deducere.

(11) In cazul in care baza de impozitare de pe o factura sau de pe un document de import este de cel putin echivalentul in lei a 1000 euro ori in cazul facturilor pentru combustibil de cel putin 250 euro, in vederea obtinerii rambursarii taxei pe valoarea adaugata, solicitantul trebuie sa trimita pe cale electronica copii de pe respectivele facturi sau, dupa caz, documente de import, impreuna cu cererea de rambursare. Echivalentul in lei se determina pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a caror valoare nu depaseste sumele prevazute in teza anterioara, nu este obligatorie transmiterea lor in vederea obtinerii rambursarii, cu exceptia situatiei prevazute la alin. (22).

(12) Solicitantul trebuie sa furnizeze o descriere a activitatilor sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit in conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativa in domeniul taxei pe valoarea adaugata si de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificarile ulterioare.

(13) **Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.**

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) **achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;**

b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.

(17) **Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12).** Statul membru in care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii, si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12).

(21) *Dupa primirea cererii transmise pe cale electronica de autoritatea competenta din alt stat membru, organul fiscal competent din Romania îi comunica de indata solicitantului, pe cale electronica, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunica solicitantului in termen de 4 luni de la data primirii cererii, daca nu se solicita informatii suplimentare conform alin. (22).*

(22) *In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile 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 în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoilei 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 îi este adresata.

(24) In cazul in care organul fiscal competent din Romania cere informatii suplimentare, acesta comunica solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare in termen de doua luni de la data primirii informatiilor cerute sau, in cazul in care nu a primit raspuns la cererea sa de informatii, in termen de doua luni de la data expirarii termenului prevazut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, in totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie sa fie intotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de catre statul membru de rambursare. In cazul in care organul fiscal competent din Romania cere alte informatii suplimentare, acesta comunica solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, in termen de 8 luni de la data primirii cererii.

(27) In cazul in care cererea de rambursare este respinsa, integral sau partial, organul fiscal competent din Romania comunica solicitantului motivele respingerii, impreuna cu decizia. Decizia poate fi contestata potrivit prevederilor legale in vigoare in Romania.

(28) Absenta unei decizii privind o cerere de rambursare in termenul prevazut la alin. (25), nu este considerata ca fiind echivalenta aprobarii sau respingerii cererii, dar poate fi contestata conform normelor procedurale in vigoare.

(33) Prevederile alin. (1)-(32) se aplica cererilor de rambursare depuse dupa 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse inainte de 1 ianuarie 2010 se solutioneaza potrivit prevederilor legale in 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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoanele impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

*Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, 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 cererea de rambursare in termen de maxim 9 luni de la incheierea anului calendaristic si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii prin intermediul portalului electronic pus la dispozitie de propriile autoritati fiscale, **depunerea declaratiei pe proprie raspundere privind nelivrarea***

de bunuri ori prestarea de servicii pe teritoriul statului membru care efectueaza rambursarea etc.).

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca, in primul rand, conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare**, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie, cu atat mai mult cu cat procedura in materie se bazeaza in special pe controlul documentar al cererilor, iar statele membre au, in mod inerent, posibilitati mai reduse in ceea ce priveste verificarea temeiniciei cererilor de rambursare in raport cu cererile propriilor contribuabili.

In speta, firma **X** a depus cererea de rambursare a TVA prin intermediul portalului electronic pus la dispozitie de autoritatile fiscale germane, **fara ca aceasta sa contina declaratia pe proprie raspundere precum ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei in cursul anului 2009**, asa cum prevede in mod expres pct. 49 alin. (7) lit. e) din Normele metodologice anterior citate. **Cum cererea de rambursare nu contine declaratia, in fapt, aceasta cerere nici nu se considera depusa**, in conformitate cu prevederile 49 alin. (17) din Normele metodologice.

Contestatia formulata de societatea nerezidenta este vadit nefondata avand in vedere urmatoarele:

1. Potrivit art. 15 din Directiva 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:

"(1) Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. **Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile cerute in temeiul articolelor 8, 9 si 11.**

(2) Statul membru in care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii".

Din formularea tezei a doua a art. 15 alin. (1) din Directiva rezulta fara echivoc ca **declaratia solicitantului** ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii pe teritoriul statului de rambursare, prevazuta in mod specific la art. 8 alin. (1) lit. e) din Directiva [transpusa la pct. 49 alin. (7) lit. e) din Normele metodologice interne] **este o conditie sine qua non pentru rambursarea TVA**, iar in lipsa acesteia cererea de rambursare nu se considera nici macar depusa.

Cum cererea firmei **X** nu contine aceasta declaratie, **ea nu se considera depusa**, intrucat **nu respecta cerintele minime obligatorii prevazute de dispozitiile comunitare exprese in materie.**

Totodata, faptul ca formularul informatic pus la dispozitie de autoritatile fiscale germane nu contine si declaratia in discutie **nu reprezinta un impediment insurmontabil de catre contestatoare**, care avea posibilitatea tehnica sa ataseze cererii de rambursare un fisier care sa contina declaratia, asa cum a procedat si in cazul celor x facturi pentru care s-a solicitat rambursarea, atasate in format "pdf" cererii.

2. In conformitate cu prevederile pct. 5.2 din Procedura de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate de catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, aprobata prin

Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 4/2010, prin decizia nr. x.2010 comunicata acesteia cu confirmare de primire la data de x.2010, societatea a fost instiintata in ceea ce priveste lipsa declaratiei referitoare la nelivrarea de bunuri sau prestarea de servicii pe teritoriul Romaniei.

3. In conditiile in care dispozitiile comunitare in materie prevad expres faptul ca nerespectarea prevederilor art. 8 alin. (1) lit. e) din Directiva [transpusa la pct. 49 alin. (7) lit. e) din Normele metodologice interne] atrage considerarea cererii de rambursare TVA ca fiind nedepusa, iar prin comunicarea deciziei nr. x.2010 contestatoarea a luat cunostinta de motivele de fapt ca au stat la baza emiterii acesteia, aceasta avea posibilitatea sa isi exercite dreptul la rambursarea TVA prin depunerea unei cereri valabile.

Prin urmare, depunerea "facturilor corectate" in sustinerea contestatiei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme societatea nu a facut dovada ca a fost respectat conditia obligatorie prevazuta de pct. 49, alin. (17) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare privind restituirea TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru.

Avand in vedere cele retinute, societatea contestatoare nu poate opune organelor fiscale romane propria lipsa de diligena in respectarea reglementarilor in materia rambursarilor de TVA.

In subsidiar, se retine si faptul ca societatea nu a prezentat nici documentatia cu privire la achitarea pana la data solicitarii rambursarii a achizitiilor de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare.

Rezulta ca societatea **X** nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului detaliat instituit de Directiva a 9-a si de art. 147² alin. (1) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, a sumei de x lei solicitata in baza unei cereri care nu se considera depusa intrucat nu contine informatiile minime obligatorii stabilite de reglementarile specifice in materie.

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. (1) lit. c), alin. (7) lit. e) si alin. (17) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 8 alin. (1) lit. e) si art. 15 din Directiva 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 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia societatii **X** formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2010, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x 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.

