

DECIZIA nr. 554/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFCN sub nr. x/**19.05.2016**, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, comunicata in data de **25.04.2016**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea a transmis pe cale electronica cererea de rambursare a TVA inregistrata sub nr. x, cu nr. de referinta x, prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei, aferenta perioadei 01.01.2014 - 31.12.2014. Suma este inscrisa eronat in cererea de rambursare, fiind vorba de x euro, echivalentul a x lei.

Prin decizia de rambursare contestata, organul fiscal a respins rambursarea TVA solicitata, pe motiv ca societatea nu a respectat conditiile de forma, fara a mai analiza fondul cauzei.

La data de 28.10.2015, AFCN a transmis societatii cererea de informatii suplimentare nr. x, prin care se solicita anumite documente justificative, insa fara a face vreo mentiune privind completarea eronata a cererii de rambursare. Drept urmare, societatea a raspuns solicitarilor respective in data de 27.11.2015, prin adresa nr. x, in care s-a atras atentia asupra modului de completarea a cererii de rambursare, fiind mentionate in acelasi timp si valorile exprimate in lei.

Potrivit dispozitiilor legale, faptul ca aceasta a completat eronat cererea de rambursare, nu poate conduce la anularea dreptului la rambursarea TVA.

De asemenea, societatea nerezidenta a depus o noua cerere de rambursare, corect completata, care contine TVA exprimata in lei.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care constatările organului fiscal sunt incorecte.

In fapt: in baza cererii de rambursare nr. x, nr. de referinta x, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, aferenta perioadei 01.10.2014 - 31.12.2014, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- suma taxei solicitata la rambursare reprezinta valoarea acesteia in euro si nu in lei, desi facturile atasate au inscrise si valoarea TVA exprimata in lei;
- cererea de rambursare este incorect completata, nefiind indeplinite conditiile de forma, motiv pentru care nu s-a procedat la analiza pe fond a cererii.

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:

Codul fiscal:

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

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România;(...)"

Norme 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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut 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) - 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;

(...) (4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.

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

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

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare. (...)

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

(22) **În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare,** inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21).

(...) (34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.”

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 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 de stabilitate specifice acestui tip de rambursare, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termenul legal, achizițiile de bunuri sau servicii care fac obiectul cererii de rambursare trebuie sa fie facturate în perioada de rambursare, etc.

In speta:

- prin cererea de rambursare nr. x, nr. de referinta x, x a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, aferenta perioadei 01.10.2014 - 31.12.2014;

- in vederea soluționării cererii de rambursare formulată de societatea nerezidentă, Administrația Fiscală pentru Contribuabilii Nerezidenți i-a solicitat acesteia, prin cererea de informații suplimentare/adresa nr. x, prezentarea documentelor care nu au fost anexate la cererea de rambursare, contractele incheiate cu furnizorii de servicii, documente justificative din care sa reiasa circuitul ulterior al bunurilor, toate însoțite de traduceri autorizate în limba română;

- atat prin adresa înregistrată sub nr. x, cat si prin emailul din data de 09.12.2015, contestatară a prezentat facturile, comenzile, protocolul de negociere - firma x, contractul x si anexele contractului; in acelasi timp, prin adresa din data de 27.11.2015, contribuabila a instiintat organul fiscal ca taxa solicitata la rambursare a fost inscrisa eronat in cerere, in fapt suma de x reprezentand cuantumul TVA exprimata in euro si nu in lei;

- prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, aferenta perioadei 01.10.2014 - 31.12.2014, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- suma taxei solicitata la rambursare reprezinta valoarea acesteia in euro si nu in lei, desi facturile atasate au inscrisa si valoarea TVA exprimata in lei;

- cererea de rambursare este incorect completata, nefiind indeplinite conditiile de forma, motiv pentru care nu s-a procedat la analiza pe fond a cererii.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele:

1. In cazul cererilor de rambursare formulate de contribuabilii nerezidenți stabiliți în alte state membre ale Uniunii Europene, Procedura de soluționare aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 4/2010 prevede următoarele:

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

15.1. Rezultatul analizei efectuate în vederea soluționării cererii de rambursare **se consemnează într-un referat** prin care se propune rambursarea integrală, rambursarea parțială sau respingerea rambursării TVA. Referatul se avizează de conducătorul compartimentului de specialitate.

15.2. **Pe baza referatului de analiză se întocmește proiectul Deciziei de rambursare a TVA** pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, conform modelului prevăzut în anexa nr. II la ordin. Referatul împreună cu proiectul deciziei de rambursare a TVA se transmit directorului coordonator pentru aprobare”.

Rezultă că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 49** din Normele metodologice date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, **cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale**

ce reglementează taxa pe valoarea adăugată, cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

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

Or, în speța, organele fiscale au respins la rambursare TVA solicitată de societatea nerezidentă, pe motiv că respectiva cerere de rambursare este incorect completată, nefiind îndeplinite condițiile de formă (*taxa din cerere este menționată în euro*), în condițiile în care, potrivit pct. 49 alin. (8) lit e) din Normele metodologice [ce transpune art. 8 alin. (2) lit. e) din Directiva 2008/9/CE] **cererile de rambursare se completează numai în moneda statului membru de rambursare**, respectiv **în lei**.

Prin urmare, constatările organului fiscal din cuprinsul deciziei atacate, referitoare la neîndeplinirea de către cererea de rambursare a condițiilor de formă, sunt eronate, acesta având obligația legală de a analiza respectiva cerere, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de **x lei**, astfel cum a fost solicitată prin cererea de rambursare nr. x, nr. de referință x, cu atât mai mult, cu cât, potrivit precizărilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, *“toate documentele atasate la contestație au fost depuse și la analizarea cererii de rambursare”*.

2. Deși au fost solicitate expres documentele justificative (facturi, contracte, comenzi, etc) privind operațiunile care fac obiectul facturilor înscrise în cererea de rambursare, acestea fiind prezentate de societate atât prin adresa înregistrată sub nr. x, cât și prin emailul din data de 09.12.2015, **nu au fost analizate** de organul fiscal, în cuprinsul deciziei de rambursare atacate neexistând precizări privind îndeplinirea sau nu a condițiilor legale pentru rambursarea TVA, respectiv:

- modalitatea de întocmire a facturilor fiscale, respectiv de corectare a acestora, conform dispozițiilor art. 155 (19), respectiv art. 149 din Codul fiscal;
- dacă achizițiile realizate de societatea nerezidentă sunt destinate realizării de operațiuni care dau dreptul de deducere conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice;
- dacă societatea îndeplinește cumulativ condițiile enumerate cumulativ la pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice, etc.

3. În ceea ce privește cuantumul TVA din cererea de rambursare nr. x, nr. de referință x, societatea nerezidentă a anexat la contestația formulată cererea de rambursare rectificativă înregistrată sub nr. x, nr. de referință x prin care a solicitat rambursarea TVA în suma de x lei.

In aceste conditii, **organul de solutionare a contestatiei nu se poate investi decat in limita sumei solicitata initial prin cererea de rambursare nr. x, nr. de referinta x,** cu atat mai mult, cu cat, prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, AFCN a subliniat faptul ca cererea de rambursare rectificativa este in curs de solutionare, pana la data prezentei organul de solutionare a contestatiei nefiind instiintat in legatura cu emiterea si comunicarea catre contribuabila a vreunei decizii privind rambursarea TVA, in baza cererii rectificative.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de propunerea organului fiscal din referatul cauzei, in temeiul dispozitiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza a se dispune desființarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, prin care AFCN a respins la rambursare TVA in suma de **x lei.**

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“

Prin urmare, pentru TVA solicitata la rambursare in suma de x lei, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, art. 279 (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Desființeaza Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, prin care AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii si 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.