

**DECIZIA nr 7/2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X / X,**  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizat de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu domiciliul in x si de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la data de **15.05.2014**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, comunicata in data de **29.04.2014**, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X / X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

X achizitioneaza produse de papetarie de la X (societate germana inregistrata in scopuri de TVA in Romania) produse pentru care s-au emis facturi cu TVA 24%. x achizitioneaza, la randul sau, produsele de papetarie de la furnizorul sau din x.

Ulterior, hartia este vanduta de X catre x, conform comenzilor plasate de acesta din urma.

Organul fiscal a respins in mod eronat TVA solicitata la rambursare, pe motiv ca facturile fiscale nu sunt aferente perioadei acoperita de cererea de rambursare (01.07.2012 – 31.12.2012).

1. Decizia atacata nu contine data la care a fost emisa si data de la care isi produce efectele. Faptul ca pe prima pagina exista o data trecuta in mod olograf nu reprezinta decat o mentiune cu privire la data la care a fost inregistrata respectiva decizie in evidentele organului fiscal. Data trebuie dactilografiata impreuna cu celelalte elemente mentionate in OPANAFnr. 4/2010. In acelasi sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin decizia nr. 2015/28.03.2005.

Prin incalcarea dispozitiilor art. 43 alin 2 lit b) din Codul de procedura fiscala s-a pricinuit contestatarei o vatamare, care nu s-ar fi produs daca organul fiscal ar fi respectat prevederile legale.

2. Rambursarea TVA se poate efectua si pentru facturi cu data anterioara perioadei de rambursare.

Societatea nu a solicitat TVA aferenta facturilor (poz 1 – 5 din cerere, emise la data de 27.06.2012) prin intermediul unor cereri de rambursare anterioare.

Facturile pentru care se solicita rambursarea TVA se refera la operatiuni efectuate in cursul anului calendaristic, la care se refera cererea (2012).

Pentru anul 2012 societatea a depus doua cereri de rambursare, prima, cea aferenta primului semestru si a doua, aferenta semestrului al doilea. Acele facturi care au fost refuzate la rambursare au fost cerute in anul 2012 si nu intr-o perioada anterioara.

Societatea indeplineste cele doua conditii mentionate la pct 49 alin 16 din HG nr. 44/2004, iar aceasta dispozitie legala reprezinta o exceptie de la regula generala mentionata la pct. 15.

3. In cuprinsul deciziei, la denumirea solicitantului apare numele „X”, in locul numelui societatii, iar la sectiunea privind codul de inregistrare in scopuri de TVA al solicitantului este mentionat codul societatii X.

Urmare solicitarilor organului fiscal, societatea a adus precizari suplimentare, subliniind faptul ca denumirea solicitantului a fost trecuta eronat.

Contestatarul invoca dispozitiile pct. 5.2 din OPANAF nr. 4/2010, concluzionand ca in situatia in care cererile de rambursare nu cuprind toate elementele prevazute la pct 49 alin 7<sup>2</sup> – 12 din HG nr. 44/2004, acestea nu se considera a fi depuse.

In concluzie, societatea solicita anulara partiala a deciziei de rambursare, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare 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 verificării se retin urmatoarele:

**3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatar:**

**3.1.1 Referitor la motivatiile contestatarei privind numele si prenumele / denumirea solicitantului rambursarii:**

Se retine ca prin Referatul pentru analiza documentara nr. x, organul fiscal emitent al deciziei de rambursare atacata a subliniat ca desi “cererea de rambursare are inscrisa la denumirea solicitantului “X”, “**se considera ca prin cererea inregistrata la DGRFPB sub nr. x, nr. de referinta x, persoana impozabila nerezidenta, respectiv X a solicitat rambursarea TVA, conform art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.**”

Drept pentru care, argumentele contestatarei privind numele si prenumele / denumirea solicitantului rambursarii nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei, cu atat mai mult cu cat mentionarea eronata a denumirii solicitantului rambursarii nu a constituit un motiv de respingere la rambursare a TVA in suma de x lei prin Decizia nr. x.

### **3.1.2. Referitor la nedactilografierea datei de emitere a 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 X / X cu nr. de referinta x, inregistrata sub nr. x, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a emis decizia de rambursare nr. x, numarul si data deciziei fiind inscrise olograf in decizia comunicata societatii si existenta la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata **X / X** 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 anterior citate 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 semnaturii 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. 15630/25.07.2013 se retine ca **aceasta contine data la care a fost emisa**, respectiv data de 25 iulie 2013, mentionata olograf impreuna cu numarul deciziei in partea initiala a deciziei.

Rubrica "data" din partea finala a formularului de decizie aprobat prin OPANAF nr. 4/2010, 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 inregistrata de trei ori.

Sustinerea societatii nerezidente in sensul ca data inregistrata olograf in decizie este doar data inregistrarii deciziei in evidentele fiscale nu are niciun temei, formularul de decizie prezentat in anexa nr. II la OPANAF nr. 4/2010 precizand doar mentiunea "numar" a deciziei, la care organele fiscale au adaugat si data emiterii acesteia.

Neintemeiata este si sustinerea contestatarei 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 incalcarea 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. x cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile societatii nerezidente privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in aceasta privinta.

### **3.3 Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care facturile fiscale cuprinse la pozitiile 1 – 5 din cererea de rambursare nu sunt aferente perioadei de rambursare acoperita de cerere.***

**In fapt:** prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata prin cererea nr. x, aferenta perioadei 01.07.2012 – 31.12.2012, pe motiv ca facturile fiscale din data de 27.06.2012 inscrise la pozitiile 1 – 5 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA si transmise prin email nu sunt aferente perioadei de rambursare acoperite de cerere, contrar dispozitiilor art. 147<sup>2</sup> alin (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 49 alin (7) si (15) din HG nr. 44/2004.

**In drept,** in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 49 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

**"Art. 147<sup>2</sup>. - (1)** În condițiile stabilite prin norme:

**a)** persoana impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România."

Normele metodologice:

“49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilă 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: (...)

**(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:**

a) numele și adresa completă ale solicitantului;

b) o adresă de contact pe cale electronică;

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

d) **perioada de rambursare acoperită de cerere** (...).

(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. (...)

“ (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.**”

(18) Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.”

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 conditonalitati 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 o cerere de rambursare in termenul legal si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un

format, la care se anexeze toate documentele aferente, cererea de rambursare sa se refere la **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare**, achitate până la data solicitării rambursării, etc).

În speta, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, organul fiscal a respins la rambursare TVA în suma de x lei, solicitată prin cererea nr. x, aferentă perioadei 01.07.2012 – 31.12.2012, pe motiv că facturile fiscale din data de 27.06.2012, înscrise la pozițiile 1 – 5 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA și transmise prin email nu sunt aferente perioadei de rambursare acoperite de cerere, contrar dispozițiilor art. 147<sup>2</sup> alin (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 49 alin (7) și (15) din HG nr. 44/2004.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, având în vedere următoarele considerente:

1. Astfel, cum în mod corect a reținut organul fiscal, societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA prin cererea nr. x, aferentă perioadei **01.07.2012 – 31.12.2012**, cuprinsă în facturile fiscale nr. x emise în data de **27.06.2012**; prin urmare, contrar dispozițiilor pct. 49 alin (7) și (15) din HG nr. 44/2004, cererea de rambursare se referă la achiziții de bunuri sau servicii care **au fost facturate în afara perioadei de rambursare**; or, conform prevederilor legale mai sus invocate contribuabilul poate solicita numai TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care au fost facturate în perioada de rambursare.

2. Potrivit precizărilor organului fiscal din adresa nr. x, înregistrată la DGRFPB sub nr. x, cu privire la perioada **01.01.2012 – 30.06.2012**, societatea a depus o altă cerere de rambursare, fiind înregistrată la AFCN sub nr. x.

Se reține că societatea avea posibilitatea de a solicita rambursarea TVA cuprinsă în facturile anterior enumerate, prin această cerere (nr. x), însă nu a făcut-o, aspect confirmat și prin contestația formulată.

3. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația potrivit căreia facturile pentru care se solicită rambursarea TVA se referă la operațiuni efectuate în cursul anului calendaristic (2012) la care se referă cererea de rambursare, căta vreme **cererea de rambursare care face obiectul cauzei supusa soluționării nu se referă la întregul an 2012, ci doar la semestrul II 2012**, fiind propria opțiune a societății de a depune două cereri de rambursare cu privire la anul 2012, respectiv cererea nr. x aferentă perioadei 01.01 – 30.06.2012 și cererea nr. x aferentă perioadei 01.07 – 31.12.2012.

4. Societatea nu a făcut dovada înregistrării la organul fiscal a vreunei cereri rectificative cu privire la perioada 01.01.2012 – 30.06.2012, din care să rezulte că au fost incluse și facturile fiscale nr. x emise în data de 27.06.2012.

5. Nu poate fi reținută invocarea de către societate a dispozițiilor pct 49 (16) din HG nr. 44/2004, căta vreme facturile fiscale nr. x emise în data de 27.06.2012 privesc

operațiuni finalizate până la data emiterii facturilor respective și nicidecum operațiuni finalizate ulterior facturării, pe parcursul anului calendaristic în cauză.

Mai mult, din analiza acestor facturi, anexate la dosarul cauzei rezulta că, în toate cazurile, acestea se referă la livrarea către depozitul central X a cantităților de hârtie de copiator solicitate de clienți, data livrării fiind expres indicată, respectiv 25.06.2012, 26.06.2012 și 27.06.2012.

6. De altfel, potrivit precizărilor organului fiscal din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, la depunerea cererii de rambursare, contestatara a fost atenționată de programul informatic „VAT Refund” cu privire la faptul că facturile care fac obiectul cauzei supuse soluționării sunt emise în afara perioadei solicitată la rambursare.

Ținând cont de cele mai sus arătate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X / X, cu privire la Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, prin care AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 46, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

## **DECIDE**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X / X, cu privire la Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, prin care AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.