

DECIZIA nr. 792 din 03.10.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Germania, cu sediul in D..... Germania,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Germania.

Obiectul contestatiei, transmisa prin curier postal in data de si inregistrata la registratura organului fiscal sub nr.2014 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. DECR2/17.02.2014, transmisa prin posta in data de2014 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S2 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Germania.

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. DECR2/17.02.2014, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S2 lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Germania prin cererea cu nr. de referinta DE000000000....., inregistrata sub nr. CER2/18.10.2013.

II. Prin contestatia formulata ABC sustine ca a depus o cerere de rambursare inregistrata sub nr. CER1/07.05.2013 pentru TVA in suma de S1 lei, dar decizia emisa pentru solutionarea acestei cereri emisa sub nr. DECR1/05.06.2013 nu a fost transmisa societatii. Prin aceasta decizie s-a respins in totalitate suma solicitata pe motiv ca TVA din facturile aferente cererii nu este in moneda nationala – leu, in facturi nu este inscris corespunzator codul solicitantului, nu au fost prezentate contractele si dovezile de plata ale facturilor respective.

Societatea a depus o noua cerere de rambursare a TVA sub nr. CER2/18.10.2013 pentru suma de S1 lei considerand ca nu au fost intrunite elementele ce stau la baza respingerii sumei solicitate la rambursare.

Prin decizia nr. DECR2/17.02.2014 organele fiscale au respins cererea societatii pentru suma de S2 lei fara analiza pe fond a operatiunilor pentru care societatea a solicitat rambursarea.

In opinia ABC constatările din decizia de ramnbursare nr. DECR2/17.02.2014 sunt neintemeiate intrucat lipsa unor mentiuni formale din facturi nu constituie un temei suficient pentru respingerea TVA la rambursare, iar documentatia prezentata este relevanta in vederea justificarii tranzactiilor si a exercitarii dreptului de deducere. Autoritatea fiscala nu a contestat niciun moment realitatea tranzactiilor, iar principiile propotionalitatii si neutralitatii degajate de jurisprudenta comunitara si art. 145 si art. 146 din Codul fiscal impun respectarea dreptului de deducere.

Pe de alta parte, art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala da dreptul contestatorilor de a depune probe noi, motiv pentru care se anexeaza in sustinerea contestatiei factura corecta cu valoarea TVA in lei si dovada achitarii ei, care demonstreaza ca nu exista niciun risc cu privire la prejudicierea veniturilor bugetare.

Deoarece in cazul de fata toate conditiile de forma si de fond prevazute de legislatia fiscala sunt indeplinite, societatea nerezidenta ABC solicita desfiintarea in totalitate a deciziei nr. DECR2/17.02.2014 si admiterea la rambursare a sumei de S2 lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile persoanei impozabile nerezidente contestatoare, reglementarile 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 taxei pentru facturile inscrise in cererea de rambursare, in conditiile in care pentru aceleasi facturi solicitase deja rambursarea printr-o cerere anterioara respinsa de organele fiscale printr-o decizie de rambursare comunicata, iar impotriva respingerii nu a formulat caile de atac prevazute de lege.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. DECR2/17.02.2014, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S2 lei solicitata de ABC din Germania prin cererea inregistrata sub nr. CER2/18.10.2013 deoarece facturile inscrise in cerere au mai fost deja solicitate prin cererea nr. CER1/07.05.2013, solutionata prin decizia de rambursare nr. DECR1/05.06.2013. In aceasta decizie au fost mentionate motivele pentru care cererea de rambursare a societatii a fost respinsa. Deoarece potrivit pct. 49 alin. (16) din Normele metodologice si art. 14 alin. (2)

din Directiva 2008/9/CE cererea de rambursare poate sa se refere la facturi care nu au fost acoperite de cererile precedente, organele fiscale nu au procedat la analiza pe fond a operatiunilor pentru care a fost depusa noua cerere de rambursare sub nr. CER2/18.10.2013.

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. (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.

(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.** Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este 31 martie 2011. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) și (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).

(27) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, organul fiscal competent din România comunică solicitantului motivele respingerii, împreună cu decizia. Decizia poate fi contestată potrivit prevederilor legale în vigoare în România.

(28) Absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul prevăzut la alin. (25), nu este considerată ca fiind echivalentă aprobării sau respingerii cererii, dar poate fi contestată conform normelor procedurale în vigoare.

(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".

Cu privire la contestarea deciziilor prin care se solutioneaza nefavorabil cererile de rambursare, art. 23 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 prevede urmatoarele:

“Art. 23. (1) **În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.**

(2) **Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.**

În cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de prezenta directivă nu este considerată, conform legislației statului membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, solicitantul poate recurge la orice proceduri administrative sau judiciare disponibile în situația respectivă persoanelor impozabile stabilite în statul membru respectiv. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii”.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Persoana impozabila nerezidenta ABC din Germania a depus cererea de rambursare a TVA nr. **CER1/07.05.2013** prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de S1 lei din factura nr. F1/04.02.2013 (TVA – S11 lei) si factura nr. F2/14.02.2013 (TVA – S12 lei), ambele emise de TAU SRL.

Cererea a fost solutionata nefavorabil, fiind respinsa in integralitate prin decizia de rambursare nr. DECR1/05.06.2013 din urmatoarele motive: in facturi taxa nu este inscrisa in moneda nationala, in factura de la pozitia 1 codul beneficiarului este diferit de codul societatii solicitante a rambursarii, in factura de la pozitia 2 nu este inscris codul beneficiarului, nu au fost prezentate documente de plata care sa ateste achitarea facturilor si nu au fost prezentate contracte/comenzi/situatii de lucrari ce au stat la baza emiterii facturilor.

Decizia de rambursare nr. DECR1/05.06.2013 (impreuna cu o alta decizie) **a fost comunicata** societatii nerezidente solicitante la adresa din Germania prin scrisoarea recomandata externa RN....RO, cu confirmare de primire in data de **22.06.2013**, asa cum rezulta din fotocopia confirmarii aflata la dosarul cauzei.

In data de 18.10.2013 societatea nerezidenta ABC a depus **o noua cerere nr. CER2/18.10.2013** prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de **S2 lei pentru aceleasi facturi pentru care depusese cererea initiala**, respectiv factura nr. F1/04.02.2013 (TVA – S21 lei) si factura nr. F2/14.02.2013 (TVA – S22 lei), ambele emise de TAU SRL.

Prin decizia de rambursare nr. DECR2/17.02.2014 au respins cererea nr. CER2/18.10.2013 pe motiv ca pentru aceleasi facturi societatea depusese deja o cerere de rambursare solutionata nefavorabil prin decizia nr. DECR1/05.06.2013, fara a se mai proceda la analiza pe fond a operatiunilor.

Prin contestatia formulata societatea nerezidenta ABC invoca numai motive care tin de substanta operatiunilor pentru care solicita rambursarea taxei, fara sa argumenteze cu privire la depunerea unei noi cereri pentru aceleasi facturi, singura mentiune fiind ca decizia nr. DECR1/05.06.2013 este netransmisa societatii.

In raport de cele anterior prezentate, se retine faptul ca societatea nerezidenta ABC **a resolicitat rambursarea TVA pentru aceleasi facturi pentru care depusese deja o cerere de rambursare, fara niciun temei legal**, in conditiile in care pct. 49 alin. (16) din Normele metodologice date in aplicarea art. 147² alin. (1) din Codul fiscal, care transpune fidel art. 14 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE prevede expres ca o cerere de rambursare se poate referi doar la facturi/documente de import **care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente**.

Resolicitarea rambursarii TVA pentru aceleasi facturi printr-o noua cerere a avut loc in conditiile in care organele fiscale solutionasera deja cererea initiala prin respingere integrala prin decizia de rambursare nr. DECR1/05.06.2013, comunicata prin posta la sediul societatii contestatoare din Germania in data de **22.06.2013**, anterior datei depunerii noii cereri de rambursare din **18.10.2013** ce face obiectul noii decizii de rambursare nr. DECR2/17.02.2014 contestate.

In acest sens, **sustinerea societatii in sensul ca decizia nr. DECR1/05.06.2013 nu i-a fost comunicata este vadit nereala** avand in vedere ca, pe de o parte, la dosarul cauzei exista confirmarea de primire postala prin care decizia i-a fost comunicata la sediul sau din Germania (cu data, semnatura si stampila), iar pe de alta parte, insasi motivarea contestatiei denota cunoasterea continutului deciziei nr. DECR1/05.06.2013, respectiv a motivelor pentru care i s-a respins cererea initiala, de vreme ce in decizia contestata nr. DECR2/17.02.2014 aceste motive n-au mai fost mentionate.

În conformitate cu prevederile art. 45, art. 47, art. 88 și art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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. 47. – (1) **Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod**”.

“Art. 88. – Sunt asimilate deciziilor de impunere și **următoarele acte administrative fiscale:**

a) **deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat; [...]**”.

“Art. 205. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia**”.

Prin urmare, în condițiile în care persoana impozabilă nerezidentă ABC a primit decizia nr. DECR1/05.06.2013 prin care i-a fost soluționată nefavorabil cererea de rambursare și se considera lezată în drepturile sale prin decizia respectivă, aceasta putea exercita calea de atac prevăzută de Codul de procedura fiscală sub forma contestației administrative, pe care o putea depune în termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei, după cum se prevede la pct. 49 alin. (27) din Normele metodologice date în aplicarea art. 147² alin. (1) din Codul fiscal. De altfel, chiar actul normativ comunitar care reglementează sistemul rambursărilor de TVA la nivel intracomunitar, în speta Directiva 2006/112/CE prevede în mod expres la art. 23 alin. (2) faptul că deciziile de respingere a cererilor de rambursare pot fi contestate în aceleași condiții procedurale – formă și termen – aplicabile pentru contestațiile introduse de către persoanele impozabile rezidente.

Cum societatea nerezidentă **nu a exercitat nicio cale de atac împotriva deciziei nr. DECR1/05.06.2013** (în cadrul căreia avea posibilitatea să invoce motivele și să depună documentația pe care o considera necesară pentru justificarea rambursării TVA solicitate, inclusiv în ceea ce privește substanța tranzacțiilor), aceasta nu poate să opună organelor fiscale îndreptățite cu soluționarea rambursărilor de TVA solicitate de persoanele impozabile nerezidente în temeiul Directivei 2006/112/CE *propria-i vinovăție și lipsa de diligentă în exercitarea căilor de atac permise de legislația fiscală din România, conform principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**.*

Prin faptul ca in data de 18.10.2013 a resolicitat la rambursare taxa pe valoarea adaugata din aceleasi facturi deja respinsa la rambursare printr-un act administrativ si comunicat anterior (in speta, decizia de rambursare nr. DECR1/05.06.2013) societatea nerezidenta contestatoare ABC **a negat caracterul obligatoriu si de titlu executoriu al deciziei, cata vreme nu a formulat contestatie si nici o alta cale de atac impotriva respingerii cererii de rambursare initiale, in conditiile in care actele administrative fiscale, o data comunicate contribuabililor, devin opozabile si isi produc pe deplin efectele, neputand fi anulate, modificate ori desfiintate** decat in conditiile restrictive stabilite prin Codul de procedura fiscala, dupa cum rezulta din prevederile art. 45 alin. (1) si art. 47 alin. (1) din Cod anterior citate.

Ca atare, un asemenea procedeu folosit de contestatoare (resolicitarea TVA din aceleasi facturi printr-o noua cerere, in conditiile in care vechea cerere a fost respinsa printr-o decizie comunicata) nu poate fi primit intrucat incalca principiul securitatii raporturilor juridice fiscale de care trebuie sa profite ambele parti implicate – contribuabili si organe fiscale. Altminteri, s-ar ajunge in situatia inacceptabila in care rezultatele solutionarii cererilor de rambursare concretizate in acte administrative fiscale sa fie incontinuu eludate de contribuabili, care ar evita consecintele fiscale ale opozabilitatii acestor acte prin simpla “resolicitare” a sumelor deja respinse la rambursare.

In consecinta, pretentia ABC de a-i fi reanalizata cererea depusa in data de 18.10.2013 este neintemeiata, iar contestatia impotriva deciziei de rambursare nr. DECR2/17.02.2014 urmeaza a fi respinsa ca atare.

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. (16), alin. (27) 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. 45 alin. (1), art. 47 alin. (1), art. 88 lit. a), art. 205 alin. (1) si alin. (2) 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 impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. DECR2/17.02.2014 pentru TVA respinsa la rambursare in suma **S2 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.