

DECIZIA nr. 481 din 06.07.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
ABC - X, inregistrata sub nr./.....2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din X, formulată prin SPRL în baza împuternicirilor transmise cu adresele înregistrare sub nr. 30387/15.04.2015 și nr. 51738/24.06.2015.

Obiectul contestatiei, transmisă prin poștă în data de și inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs3/2015, comunicata prin posta in data de prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **R1 lei**.

Avand in vedere prevederile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE 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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din 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.drs3/2015, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA in suma de R1 lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din X prin cererea cu nr. de referinta CRF, inregistrata sub nr. C2/2014.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de rambursare nr.drs3/2015 și precizează că prin decizia de rambursare nr. drs1/2013 (Decizia 1) i-a fost aprobată la rambursare suma de A1 lei și respinsă la rambursare suma de R1 lei.

Prin decizia nr. dsc/2014 emisă de ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost desființată Decizia 1, organele de soluționare invocând adresa nr. adrs/2014 a direcției de specialitate din MFP și pct. 49 alin. (33^1) din Normele metodologice de aplicare, în baza cărora societatea a depus o nouă cerere de rambursare a TVA cu nr. de referinta CRF, inregistrata sub nr. C2/2014.

Ca urmare a deciziei de soluționare a contestației organele de control au emis decizia de rambursare nr. drs2/2015 (Decizia 2) prin care s-a

aprobat la rambursare suma de A2 lei și s-a respins la rambursare suma de R2 lei. De asemenea, la data de2015 organele de control au emis decizia de rambursare nr. drs2/2015 (Decizia 3) prin care au respins integral la rambursare TVA solicitată în cuantum de R1 lei solicitată prin cererea de rambursare nr. C2/2014.

Societatea consideră Decizia 3 nelegală și invocă aspecte de ordin substanțial, susținând ca are dreptul la rambursarea TVA respins prin decizia de rambursare nr. drs2/2015 chiar dacă acest TVA a mai fost solicitat prin cererea de rambursare nr. C1/2013 presupunând că motivul pentru refuzul la rambursare a sumei de TVA în cuantum de R2 lei este lipsa documentelor justificative pentru dovada achitării acestui TVA.

Deoarece la data2014, când au fost introduse prevederile derogatorii conform cărora facturile neachitate total/parțial puteau fi incluse într-o cerere de rambursare depusă până la 30 septembrie 2014, cererea de rambursare pentru s-a emis Decizia 1 era în procedură de contestare, societatea a formulat o nouă cerere de rambursare nr. C2/2014 cu respectarea prevederilor ct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice de aplicare, soluție propusă chiar și de către organul de soluționare a contestației cu referire la adresa direcției de specialitate nr. adrs/2014. Cu toate acestea, prin decizia nr.drs3/2015 organele de control au respins la rambursare întreaga sumă solicitată de R1 lei prin cererea nr. C2/2014 pe motiv că această sumă a fost solicitată la rambursare prin Decizia 1 și Decizia 2.

Or, tocmai aceasta este premisa din textul legal aplicabil în speță, deoarece la momentul depunerii cererii inițiale persoana nerezidentă nu a putut face dovada plății, lucru materializat prin existența unei decizii de refuz de rambursare pe motiv de lipsă documente justificative privind plata, având posibilitatea cuprinderii facturilor într-o nouă cerere de rambursare depusă până la data de 30.09.2014. O abordare diferită ar conduce la o inechitate între persoanele care au depus cereri pentru fiecare perioadă ce le-au fost refuzate rambursare pe motiv că nu s-a făcut dovada plății și cele care n-au depus cereri, dar le-ar fi putut depune până la data de 30.09.2014, fără a mai fi necesară dovada plății.

În concluzie, ABC solicită anularea deciziei de rambursare nr.drs3/2015 în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de R1 lei și rambursarea TVA în sumă de R2 lei respinsă la rambursare prin Decizia 1 și Decizia 2 în baza faptului că societatea nu a făcut dovada achitării TVA.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru suma din facturile înscrise în cererea de rambursare soluționată prin decizia ce face obiectul contestației analizate, în condițiile în care pentru aceleași facturi solicitase deja rambursarea printr-o cerere anterioară, soluționată finalmente prin aprobarea parțială la rambursare printr-o

altă decizie de rambursare și care a fost contestată pentru suma neaprobată printr-o contestație distinctă.

În fapt, prin cererea înregistrată sub nr. **C1/2013** societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA în sumă S lei pentru un număr de 28 de facturi aferente perioadei ianuarie – decembrie 2012 emise de furnizorii români BXX SRL și PXX SA și înscrise în lista operațiunilor atașată cererii.

Această cerere a fost soluționată prin emiterea deciziei de rambursare nr. **drs1/2013** prin care a fost aprobată rambursarea TVA în sumă de A1 lei și respinsă rambursarea TVA în sumă de **R1 lei** pentru pozițiile 2, 4, 6, 7, 13, 20, 25, 25, 26 și 27 din lista operațiunilor (toate facturi emise de PXX SA).

Împotriva deciziei de rambursare nr. drs1/2013 societatea a formulat contestație, soluționată de ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin decizia nr. **dsc/2014**. Soluția organului de soluționare a contestațiilor a fost de desființare a deciziei de rambursare nr. drs1/2013 în ceea ce privește TVA în sumă de R1 lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cererii de rambursare a societății nerezidente ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății și de cele precizate în decizia de soluționare.

Dând curs celor dispuse de organul central de soluționare, în urma reanalizării cererii societății nr. C1/2013 pentru TVA în sumă de R1 lei, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a emis decizia de rambursare a TVA nr. **drs2/2015** prin care **a admis la rambursare TVA în sumă de A2 lei** și a respins la rambursare TVA în sumă de **R2 lei** pe motiv că această sumă reprezintă stornarea parțială a facturilor de avans.

Împotriva deciziei de rambursare nr. drs2/2015 societatea nerezidentă a formulat contestație înregistrată sub nr.2015.

În mod distinct, ABC a depus sub nr. **C2/2014** o nouă cerere de rambursare pentru TVA în sumă de R1 lei, în lista operațiunilor atașate cererii fiind înscrise aceleași 28 de poziții din cererea inițială nr. C1/2013, dar cu sume numai pentru pozițiile respinse prin decizia de rambursare inițială nr. drs1/2013, respectiv pentru pozițiile 2, 4, 6, 7, 13, 20, 25, 25, 26 și 27 din lista operațiunilor reprezentând facturi emise de PXX SA.

Noua cerere de rambursare nr. C2/2014 a fost respinsă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți prin decizia de rambursare nr. drs3/2015 pentru suma de R1 lei, cu motivația că documentele din lista operațiunilor anexate cererii și înregistrate la pozițiile 1-28 au mai fost solicitate prin cererea de rambursare nr. C1/2013 pentru care s-au emis deciziile nr. drs1/2013 și nr. drs2/2015.

Împotriva deciziei de rambursare nr. drs3/2015 societatea nerezidentă ABC a formulat contestația înregistrată sub nr.**2015** ce face obiectul prezentei decizii și prin care solicită, în concluzie, anularea deciziei de rambursare nr. **drs3/2015 în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de R1 lei și rambursarea TVA în sumă de R2 respinsă la rambursare prin deciziile nr. drs1/2013 și nr. drs2/2015** (identificate ca Decizia 1 și Decizia 2) în baza faptului că societatea nu a făcut dovada achitării TVA.

În drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In 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 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 nestabilită 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. [...]"

(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.

(33¹) Facturile emise în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2013 inclusiv, care nu au fost achitate total/parțial **până la data solicitării rambursării pot fi cuprinse într-o cerere de rambursare depusă până la data de 30 septembrie 2014, fără a mai fi necesară dovada achitării facturii**".

În speță, se reține că societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA în sumă de R1 lei **atât prin cererea de rambursare nr. C1/2013 soluționată finalmente prin aprobarea la rambursare pentru suma parțială de A2 lei prin decizia nr. drs2/2015** (pentru diferența nerambursată de R2 lei societatea a formulat cale de atac separată prin contestația înregistrată sub nr.2015), **cât și prin cererea de rambursare nr. C2/2014** respinsă prin decizia nr.drs3/2015 ce face obiectul contestației.

Rezultă că pretenția contestatoarei de anulare a deciziei nr.drs3/2015 apare ca **nejustificată**, câtă vreme aceeași sumă, cu aceleași operațiuni/facturi înscrise în lista operațiunilor a fost deja analizată și soluționată (chiar dacă numai parțial favorabil) printr-o altă decizie emisă în urma reanalizării cererii inițiale nr. C1/2013 ca urmare a celor dispuse prin decizie de soluționare a contestației nr. dsc/2014, prin care a fost desființată decizia inițială de rambursare nr. drs1/2013.

Chiar dacă la data depunerii cererii nr. C2/2014 **soarta primei cereri nr. C1/2013 era incertă pentru suma în discuție (R1 lei)**, nefiind

soluționată contestația societății la decizia de rambursare inițială, **după reanalizarea cererii inițiale** prin decizia de rambursare nr. drs2/2015 **societatea nu mai poate pretinde că a fost lezată în drepturile sale în urma respingerii noii cereri** prin decizia nr. drs3/2015 contestată, **câtă vreme i s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de A2 lei, iar pentru diferența neaprobată de R2 lei a promovat o cale de atac separată.**

Prevederile tranzitorii de la pct. 49 alin. (33[^]1) din Normele metodologice și considerentele din decizia de soluționare a contestației, inclusiv opinia direcției de specialitate exprimată prin adresa nr. adrs/2014 invocate în susținerea contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care **din derularea ulterioară a faptelor** a reieșit că suma în discuție în cuantum de R1 lei, respinsă inițial pe motiv de nedovedirea plății facturilor a fost aprobată ulterior la rambursare pentru A2 lei, iar diferența de 394.704,07 a fost respinsă pentru un alt motiv (stornarea parțială a facturilor de avans) decât cel care ar fi justificat depunerea noii cereri nr. C2/2014.

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 de rambursare drs2/2015 prin care i s-a aprobat la rambursare o parte din suma solicitată, iar pentru diferența neaprobată a exercitat calea de atac prevăzută de Codul de procedură fiscală sub forma contestației administrative nr.2015, **aceasta nu mai poate pretinde că a fost lezată în drepturile sale printr-o altă decizie nr.drs3/2015 ce are ca obiect o altă cerere distinctă prin care s-a resolicitat la rambursare aceeași sumă** întrucât aceasta ar însemna negarea efectelor fiscale ale deciziei nr. drs2/2015.

Nici măcar dispozițiile tranzitorii ale pct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice nu vin să contrazică cele de mai sus întrucât pentru suma respinsă la rambursare prin decizia nr. drs2/2015 motivația organelor fiscale nu a fost "nedovedirea achitării facturilor" (situație acoperită de dispozițiile tranzitorii), ci o altă motivație, combătută de societate printr-o altă contestație administrativă.

În ceea ce privește pretinsa inechitate adusă societății prin emiterea deciziei de rambursare nr.drs3/2015 se reține că aceasta nu există, contestatoarea nefiind în situația persoanelor care n-au depus cereri de rambursare, dar le-ar fi putut depune până la data de 30.09.2014 fără a mai fi necesară dovada plății, de vreme ce depusese deja prima cerere de rambursare în data de 07.05.2013 iar la reanalizarea acestei prime cereri prin decizia nr. drs2/2015 organele fiscale nu au mai ținut cont de cerința dovedirii plăților.

În plus, din combinarea exercitării căii administrative de atac a contestației cu dispozițiile tranzitorii ale pct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice societatea nu poate pretinde ca ambele cereri pentru aceeași sumă să-i fie soluționate favorabil întrucât s-ar ajunge la situația unei îmbogățiri fără justă cauză în privința sumei deja aprobate la rambursare în cuantum de A2 lei.

De altfel, chiar și societatea contestatoare, prin concluziile formulate la pg. 10 din contestație, deși cere anularea deciziei de rambursare nr.drs3/2015 în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de R1 lei, solicită în același timp rambursarea doar a sumei de R2 lei respinsă prin deciziile nr. drs1/2013 și nr. drs2/2015. În subsidiar, se reține că atunci când consideră nelegală "Decizia 3" și invocă aspecte de ordin substanțial, contestatoarea identifică eronat această "Decizie 3" ca fiind decizia de rambursare nr. drs2/2015 (pg. 5-6 din contestație), în fapt fiind vorba de decizia nr.drs3/2015.

Rezultă că în mod corect organele fiscale au respins la rambursare suma de R1 lei prin decizia nr.drs3/2015 pe motiv că ea făcut obiectul unei alte cereri soluționată prin deciziile nr. drs1/2013 și nr. drs2/2015, contestația ABC fiind neîntemeiată și urmând a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1), (15) și (16) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 45 alin. (1), art. 47 alin. (1), art. 88 lit. a), art. 205 alin. (1) și (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația ABC din X formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.drs3/2015 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **R1 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 Curtea de Apel Bucuresti.