

DECIZIA nr. 769 din 2013

privind solutionarea contestatiei formulata de x, cu sediul in Germania, x, inregistrata la Serviciul solutionare contestatii sub nr. x/10.05.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/10.05.2013 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia **x** din Germania.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 08.02.2013, inregistrata sub nr. x/12.02.2013 si completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/18.11.2013, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. TVA nr. x/3.12.2012, 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 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, precum si pct.3.9. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr.450/2013, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x** 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. x/3.12.2012, 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 a 9-a de catre **x** din Germania prin cererea cu nr. de referinta x, inregistrata sub nr. x/11.09.2012.

II. Prin contestatia formulata **x** din Germania sustine ca a atasat urmatoarele documente: facturile nr. x/22.11.2011 si nr. x/15.09.2011 si dovezile de plata (extrase de cont).

III. Fata de constatarile 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 organul fiscal a respins in mod corect TVA solicitata la rambursare in suma de x lei, in conditiile in care in decizia emisa organele fiscale au retinut doar neprezentarea facturilor si a documentelor de

plata a facturilor, fara analiza indeplinirii celorlalte conditii de rambursare, iar in sustinerea cauzei persoana impozabila nerezidenta a depus documente neanalizate de organele fiscale.

In fapt, in baza cererii formulata pentru perioada ianuarie – decembrie 2011, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x/11.09.2012, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/03.12.2012, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de x din Germania, deoarece acesta nu a prezentat documentele justificative in vederea rambursarii TVA in suma de x lei solicitata prin cererea de rambursare nr.x/11.09.2012.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta arata ca a anexat documentele pentru justificarea rambursarii.

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 impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilita în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate** pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate în România. (...)"

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita în România, dar stabilita în alt stat membru, poate beneficia de **rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate** pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre România, statul membru în care au fost achizitionate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii: (...)

(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 rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii**, inclusiv pentru importuri, efectuate în România, **în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:**

a) **operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

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

(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;

e) **o declarație din partea solicitantului ca nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiilor prevăzute la alin. (1) lit. c) pct. 1 și 2;**

f) codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de înregistrare fiscală al solicitantului;

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

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

a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;

b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;

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

d) data și numărul facturii sau documentului de import;

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

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

g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;

h) **natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).**

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

[...]

10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(...)

(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;

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. (...)

(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, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată. (...)

(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. "

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea **TVA achitată în România** dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

În speta, în baza cererii formulată pentru perioada ianuarie – decembrie 2011, înregistrată la DGFP-MB sub nr. x/11.09.2012, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x/03.12.2012, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de x lei, solicitată de x, pe motiv că nu a anexat facturile înscrise în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea și documente justificative de plată a acestor facturi.

În rubrica "natura bunurilor/serviciilor" din "lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA" este completat codul 10 (altele) cu descrierea

"lieferung und montage messmast" ceea ce inseamna "furnizarea si instalare turn masuratori eoliene".

In sustinerea contestatiei, solicitantul a prezentat pentru justificare, in copie, urmatoarele documente:

-factura nr. x/15.09.2011 emisa de furnizorul SC x SRL in valuta pentru "servicii contract furnizare si montaj turn masuratori eoliene" in valoare de x euro, din care TVA in suma de x lei;

-factura nr. x/22.11.2011 emisa de furnizorul SC x SRL in valuta pentru "servicii contract furnizare si montaj turn masuratori eoliene ..." in valoare de x euro, din care TVA in suma de x lei;

-documente privind plata facturilor .

Cu privire la depunerea ulterioara a documentelor justificative pentru a caror taxa se solicita rambursarea se retin urmatoarele aspecte:

Potrivit dispozitiilor pct. 49 alin (27) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"(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."

Prin urmare, solutionarea contestatiilor formulate de persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru, se face potrivit prevederilor legale in vigoare in Romania, astfel ca organul de solutionare a contestatiilor trebuie sa aplice dispozitiile art. 213 alin 1 si alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)"

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Mentionam ca, in acest sens s-a exprimat si directia de specialitate din cadrul MFP, implicata in elaborarea legislatiei aplicabile in Romania, prin care au fost transpuse prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

In acest sens, in temeiul prevederilor art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x/12.02.2013, x a transmis facturile nr.

x/22.11.2011 si nr. x/15.09.2011, incluse in cererea de rambursare nr. x/11.09.2012 si documente referitoare la plata acestora care nu au facut obiectul analizei documentare.

In raport de prevederile legale incidente spetei, de motivele invocate in decizia de rambursare atacata si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca organele fiscale nu au analizat natura achizitiilor realizate de x de la furnizorul SC x SRL, avand in vedere ca facturile nr. x/22.11.2011 si nr. x/15.09.2011 au mentiunea "servicii contract furnizare si montaj turn masuratori eoliene ...".

In acest sens se retine ca nici in referatul pentru analiza documentara ce a stat la baza emiterii deciziei de rambursare atacate, nici in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele fiscale nu au analizat natura prestarilor de servicii desi stabilirea naturii serviciilor si a locului prestarii acestora este importanta pentru determinarea faptului daca prestarea de servicii este sau nu impozabila in Romania intrucat contribuabilii nerezidenti nu beneficiaza de rambursarea TVA decat pentru operatiuni impozabile (taxabile) in Romania.

Avand in vedere ca TVA in suma de x lei inscrisa in facturile de la pozitiile 1 si 2 din cererea de rambursare a TVA, a fost respinsa la rambursare pe motiv ca societatea nerezidenta nu a prezentat documentele in baza carora s-a solicitat TVA si nu au fost prezentate documentele justificative de plata care sa ateste achitarea taxei facturata pentru care se solicita rambursarea, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca aceste documente nu au fost solicitate prin cererea de informatii, iar in sustinerea contestatiei au fost anexate copiile facturilor in cauza si documente referitoare la plata facturilor, documente neavute in vedere cu ocazia efectuării analizei documentare, precum si faptul ca din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili daca x indeplineste toate conditiile legale privind rambursarea/deducerea TVA aferenta achizitiilor, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata desfiintarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/03.12.2012 emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, in vederea reanalizarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipuleaza:

„11.5. 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.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la reanalizarea cererii de rambursare cu privire la TVA in suma de **x lei**, tinand cont de documentatia prezentata si se va pronunta asupra acesteia prin decizie, motivata concret si in detaliu, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, art. 216 alin. (1) si (3) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/03.12.2012, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare nr. x/11.09.2012, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii si de 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.