

DECIZIA nr. 791 din 03.10.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Germania, cu sediul in, 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., 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 de2014 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 factura inscrisa in lista operatiunilor nu este in moneda nationala – leu si nu are inscrisa codul de inregistrare in scop de TVA al solicitantului.

Societatea a depus o noua cerere de rambursare a TVA sub nr. CER2/18.10.2013 pentru suma de S2 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 operatiunii 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, reglementările 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 cererea a fost depusa in afara termenului legal de depunere, iar pentru aceeasi factura solicitase deja rambursarea printr-o cerere anterioara respinsa de organele fiscale printr-o decizie de rambursare comunicata, fara ca impotriva respingerii sa fi 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 cererea a fost depusa peste termenul legal de depunere (30.09.2013), iar factura inscrisa in cerere a mai fost deja solicitata 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) si alin. (17) 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 operatiunii 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 termenul de depunere de depunere al cererii de rambursare, art. 15 alin. (1) 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. 15. (1) 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. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11".

Rferitor 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 pentru anul 2012 cererea de rambursare a TVA nr. **CER1/07.05.2013** prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de S1 lei din factura nr. F1/2.12.2013 emisa de TAU SRL.

Cererea a fost solutionata nefavorabil, fiind respinsa in integralitate prin decizia de rambursare nr. **DECR1/05.06.2013** din urmatoarele motive: factura nu contine taxa inscrisa in moneda nationala si nu are mentionat codul de inregistrare in scop de TVA al solicitantului, nu au fost prezentate documente de plata care sa ateste achitarea facturii si nu au fost prezentate contracte/comenzi/situatii de lucrari ce au stat la baza emiterii facturii.

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 tot pentru anul 2012 o noua cerere sub nr. CER2/18.10.2013 prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de S2 lei pentru aceeasi factura pentru care depusese cererea initiala, respectiv factura nr. F1/2.12.2013 emisa de TAU SRL.

Prin decizia de rambursare nr. **DECR2/17.02.2014** au respins cererea nr. **CER2/18.10.2013** pe motiv ca cererea este aferenta anului 2012 si a fost depusa peste termenul legal de depunere care a expirat la 30 septembrie 2013, iar pentru aceeasi factura 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 cererii in afara termenului legal si pentru aceeasi factura, singura mentiune fiind ca decizia nr. **DECR1/05.06.2013** este netransmisa societatii.

Conform dispozitiilor legale antecitate, cererile de rambursare formulate de persoanele impozabile nerezidente, stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare trebuie depuse pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic urmatorei perioadei pentru care se solicita rambursarea, **sintagma "cel tarziu" avand semnificatia unui termen de decedere**, astfel ca nerespectarea termenului legal de depunere atrage dupa sine respingerea cererilor astfel depuse.

Totodata, se retine ca, in privinta calificarii drept termen de decedere a termenului prevazut pentru inaintarea unei cereri de rambursare a TVA in temeiul prevederilor fostei directive a opta 79/1072/CEE, abrogata de la intrarea in vigoare a noii directive 2008/9/CE s-a **pronuntat si Curtea**

Europeana de Justitie prin Hotararea data in cazul C-294/11 Elsacom NV, instanta comunitara retinand ca introducerea cererilor de rambursare fara limita de timp ar contraveni principiului securitatii juridice.

Or, in speta, **este evident ca cererea** de rambursare depusa de societatea nerezidenta ABC sub nr. CER2/18.10.2013 pentru perioada 01-12 anul 2012 **este depusa in afara termenului legal** de depunere, care este data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare, adica 30 septembrie 2013, cererea fiind depusa in 18 octombrie 2013.

Totodata, in raport de cele anterior prezentate, se retine faptul ca societatea nerezidenta ABC **a resolicitat rambursarea TVA pentru aceeasi factura pentru care depuse 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 aceeasi factura 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.

In conformitate cu prevederile artr. 45, art. 47, art. 88 si art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile 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 lezat 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 lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.**

Prin urmare, în condițiile în care persoana impozabila nerezidenta ABC a primit decizia nr. DECR1/05.06.2013 prin care i-a fost solutionata nefavorabil cererea de rambursare si se considera lezata in drepturile sale prin decizia respectiva, aceasta putea exercita caile de atac prevazute de Codul de procedura fiscala sub forma contestatiei administrative, pe care o putea depune in termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei, dupa cum se prevede la pct. 49 alin. (27) din Normele metodologice date in aplicarea art. 147² alin. (1) din Codul fiscal. De altfel, chiar actul normativ comunitar care reglementeaza sistemul rambursarilor de TVA la nivel intracomunitar, in speta Directiva 2006/112/CE prevede in mod expres la art. 23 alin. (2) faptul ca deciziile de respingere a cererilor de rambursare pot fi contestate in aceleasi conditii procedurale – forma si termen – aplicabile pentru contestatiile introduse de catre persoanele impozabile rezidente.

Cum societatea nerezidenta **nu a exercitat nicio cale de atac impotriva deciziei nr. DECR1/05.06.2013** (in cadrul careia avea posibilitatea sa invoce motivele si sa depuna documentatia pe care o considera necesara pentru justificarea rambursarii TVA solicitata, inclusiv in ceea ce priveste substanta tranzactiilor), aceasta nu poate sa opuna organelor fiscale indrituite cu solutionarea rambursarilor de TVA solicitate de persoanele impozabile nerezidente in temeiul Directivei 2006/112/CE *propria-i vinovatie si lipsa de diligenta in exercitarea cailor de atac permise de legislatia fiscala din Romania, 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 aceeași factura 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 vadit 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. (17), 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.