

DECIZIA nr. 793/29.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de x din Austria
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 47119/09.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa inregistrata sub nr. x/09.06.2015 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P.B. cu privire la contestatia x din Austria, cu sediul in str.x.

Obiectul contestatiei, remisa prin DHL la 26.03.2015 si inregistrata la DGRFPB sub nr. x.2015, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/12.03.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile 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 si avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de x din Austria.

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.2015, organele de specialitate din cadrul Serviciului Reprezentante Straine si Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de x lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre x din Austria, prin cererea inregistrata sub nr. x/29.09.2014.

II. Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x/30.03.2015, x din Austria contesta Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2011 si solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei aratand urmatoarele:

Prin cererea de rambursare a TVA a solicitat rambursarea sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in Romania, suma ce a fost respinsa pentru motivul ca facturile transmise pe portalul electronic si inscrise la pozitiile 1-7 din Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, nu au baza impozabila si cuantumul TVA exprimat in lei.

Motivul invocat contravine prevederilor Directivei 2008/9/CEE prevazuta in Directiva2006/112/CEE asa cum a fost transpusa in pct.49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 de aplicare a art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare.

Respingerea solicitarii de a recupera TVA pe baza unor criterii de forma contravine principiului fundamental potrivit caruia are dreptul la rambursarea TVA atata timp cat bunurile/serviciile sunt folosite in scopul desfasurarii de activitati care dau dreptul la deducere a TVA, precum si a principiului neutralitatii taxei.

De asemenea, arata ca exista un tratament discriminatoriu fata de persoanele impozabile inregistrate in Romania cu privire la perioada limita in care se poate exercita dreptul de deducere, respectiv 5 ani fata de 9 luni cat se permite contribuabilului nestabilit si neinregistrat in statul membru in care se efectueaza achizitiile.

In sustinerea contestatiei invoca prevederile art.81² (3) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 de aplicare a art. 159 din Legea nr. 571/2003 si arata ca nu i s-a acordat posibilitatea corectarii documentelor de catre furnizor/prestator.

Furnizorul bunurilor si serviciilor a procedat la corectarea celor 7 facturi in conformitate cu prevederile 159 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 si depune in sustinerea contestatiei aceste facturi de stornare a operatiunii initiale si de refacturare in lei.

De asemenea, contestatarul precizeaza ca in scopul depunerii cererii de rambursare a folosit cursul de schimb de x lei/euro pentru convertirea sumelor facturate la pozitiile 1-7 din cerere, iar furnizorul serviciilor a utilizat ultimul curs de schimb comunicat de BNR, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru serviciile prestate, conform art.139¹ din Legea nr. 571/2003 rezultand suma totala de rambursat de x lei fata de suma solicitata la rambursare de x lei.

In sustinerea contestatiei invoca prevederile art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala si arata ca nu s-au respectat dispozitiile art.7 din Codul de procedura fiscala intrucat nu i s-au solicitat informatii suplimentare care sa probeze situatia de fapt reala.

In concluzie, x din Austria solicita admiterea contestatiei si anulara in totalitate a deciziei atacate.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei pentru achizitiile facturate de furnizori din Romania, in conditiile in care in sustinerea cauzei persoana impozabila nerezidenta a depus documente suplimentare, neanalizate de organele fiscale.

In fapt, prin cererea de rambursare inregistrata sub nr. x.2014, societatea nerezidenta x din Austria a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de x lei, pentru perioada ianuarie - decembrie 2013, aferenta facturilor emise de SC x SRL.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2015, organele fiscale au respins cererea, motivata de faptul ca facturile inscrise la pozitiile 1-7 din "Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea de TVA" nu au baza impozabila si cuantumul TVA exprimat in lei.

In sustinerea contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x.2015 societatea a prezentat facturile fiscale de corectie a celor 7 facturi cuprinse in cererea de rambursare, respectiv facturile de stornare a facturilor initiale si noile facturi continand indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate in lei, in functie de cotele taxei.

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 aferente importurilor si achizitiilor de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² 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 aferente importurilor și achizițiilor 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:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

2. **livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.**

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată încorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică 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.

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România."

"(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."**

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele **informatii suplimentare** solicitate de organul fiscal competent din Romania **in limba romana**.

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

- a) achiziții de bunuri ori servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;
- b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.

(16) Pe langa operatiunile mentionate la alin. (15), cererea de rambursare poate sa se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente si care privesc operatiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic in cauza.

(...)

„(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, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, 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 ori 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) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata. “

“(33) Prevederile alin. (1)-(32) se aplica cererilor de rambursare depuse dupa 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se solutioneaza potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(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.”.

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA pentru livrarile de bunuri, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusa unor conditii 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 si prestari de servicii, pe perioada pentru care se solicita rambursarea TVA, pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea TVA;

- sa raspunda solicitarii organului fiscal, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de acesta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita;

-TVA se ramburseaza persoanelor impozabile nestabilite in Romania in masura in care se demonstreaza ca bunurile sau serviciile achizitionate din Romania sunt utilizate pentru operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării se considera in afara Romaniei daca taxa ar fi deductibila in cazul in care aceste operatiuni ar fi realizate in Romania sau pentru operatiuni efectuate catre o persoana care are obligatia de a plati TVA.

De asemenea, conform art. 5 si art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE:

Art. 5. [...] Fara a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibila pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoana impozabila nestabilita în statul membru de rambursare trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita."

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a a cerințelor de formă, cât și cerințelor de fond, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

In speta, organul fiscal a respins cererea de rambursare motivand ca facturile prezentate de contestatara nu au baza impozabila si quantumul TVA exprimat in lei, iar ulterior emiterii deciziei de rambursare a TVA nr. x.2013, societatea nerezidenta depune la dosarul contestatiei documente noi, respectiv facturile corectate.

Devin incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

De asemenea, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la fondul tranzactiilor ce fac obiectul rambursarii, cata vreme competenta revine organului fiscal.

Prin referatul cauzei, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti precizeaza ca x din Austria nu a atasat niciun document in sustinerea cauzei, necesare pentru a stabili natura bunurilor/serviciilor achizitionate, neputandu-se stabili tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA.

Avand in vedere ca organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal este in masura sa verifice si sa analizeze aceste documente conform prevederilor Ordinului nr.4/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate de catre persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene si retinand ca in actul atacat singurul motiv este lipsa facturilor intocmite potrivit dispozitiilor art.155 alin.(19) lt.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din acelasi act normativ potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

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

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, 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.”

Fata de prevederile legale invocate urmeaza a se dispune **desfiintarea** deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2015 emisa de DGRFPB, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei, iar organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate de societatea nerezidenta la dosarul contestatiei si care nu au fost analizate de organul fiscal emitent si sa se pronunte asupra acesteia prin decizie, motivata concret si in detaliu pentru fiecare conditie cumulativa in parte ce trebuie indeplinita de societatea nerezidenta, tinand cont si de exceptiile reglementate de la aceste conditii, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei.

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la reanalizarea cererii de rambursare nr. x.2014, formulata de x din Austria, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate 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 Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, art. 216 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x.2015, emisa de DGRFPB, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare nr. x.2012, formulata de x din Austria, cu privire la aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu 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.

