

DECIZIA nr. 305 din 05.05.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC- Germania,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr./2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr./2013 si completata cu adresa inregistrata sub nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Germania.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul 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. decr/2013, comunicata prin posta in data de si prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **R 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 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. decr/2013, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Germania prin cererea cu nr. de referinta DE....., inregistrata sub nr.

II. Prin contestatia formulata ABC sustine ca, in privinta respingerii pe motivul neprezentarii documentelor solicitate prin cererea de informatii suplimentare, a transmis in data de 04.07.2013 documentele necesare pentru pozitile 2,3,5,6,9,10,11,16,19,20,21 si 22 din lista operatiunilor si, in baza prevederilor art. 64 si art. 65 din Codul de procedura fiscala referitoare la forta probanta a documentelor, solicita luarea lor in considerare.

Referitor la motivul neprezentarii documentelor justificative care sa ateste achitarea taxei facturata pentru care se solicita rambursarea, societatea

nerezidenta sustine ca legislatia nu prevede o astfel de cerinta, dar le ataseaza contestatiei.

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

3.1. Referitor la TVA în suma de R1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunța pe fond asupra acestei sume, în condițiile în care contestatia nu este motivată în raport de reținerile organelor fiscale din decizia de rambursare atacată.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. decr/2013 organele fiscale de specialitate au respins TVA în suma de R lei solicitată de ABC din Germania cu următoarea motivare:

- TVA pentru serviciile financiar-contabile și abonament telefon, înregistrate la pozițiile 1,4,7,8,12,14,15,17,18 din lista operațiunilor taxa nu poate fi admisă la deducere în baza prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal conform cărora locul prestării este la sediul beneficiarului;

- în cazul TVA pentru pozițiile 2,3,5,6,9,10,11,13,16,19,20,21 și 22 din lista operațiunilor societatea nu a prezentat documentele solicitate prin cererea de informații suplimentare nr.2013 (documente de plată vizate de bancă sau extrase de cont, documentele/facturile neanexate cererii, explicații privind datele înscrise în facturi, contracte sau comenzi privind achizițiile, documente care atestă circuitul ulterior al bunurilor, dacă este cazul) nu se poate determina natura operațiunilor facturate pentru care se solicită rambursarea, în conformitate cu art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 49 alin. (2) și alin. (23) din Normele metodologice.

Pe baza listei operațiunilor atasată cererii de rambursare cu nr. de referință DE..., înregistrată sub nr. rezultă ca TVA aferentă pozițiilor 1,4,7,8,12,14,15,17,18 este în suma de R1 lei.

Prin contestatia formulată ABC contestă motivele organelor fiscale în privința neprezentării documentației solicitate și a dovezilor de plată pentru pozițiile 2,3,5,6,9,10,11,16,19,20,21 și 22 din lista operațiunilor, **fără să aducă niciun argument în privința TVA aferentă pozițiilor 1,4,7,8,12,14,15,17,18** din lista operațiunilor, pentru care organul fiscal a motivat clar că taxa nu se deduce întrucât este aferentă unor servicii cu locul prestării la sediul beneficiarului, deci în străinătate.

In drept, potrivit art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 206. – (1) **Contestația** se formulează în scris și **va cuprinde:**

a) datele de identificare a contestatorului;

- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

“Art. 213 . – (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”.**

Totodata, in conformitate cu prevederile pct. 2.5 si 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul **nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației** sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Avand in vedere ca societatea nerezidenta ABCnu a adus niciun argument de fapt ori de drept in privinta nerambursarii TVA in suma de R1 lei aferenta pozitiilor 1,4,7,8,12,14,15,17,18 din lista operatiunilor, in raport de motivatia organelor fiscale din decizia de rambursare atacata, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia pentru capatul de cerere privind TVA in suma de R1 lei.

3.2. Referitor la TVA in suma de R2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizitii din Romania, in conditiile in care in decizia emisa organele fiscale au retinut doar faptul ca nu au putut stabili natura operatiunilor datorita neprezentarii documentelor solicitate prin cererea de informatii suplimentare, iar in sustinerea contestatiei persoana impozabila a prezentat documente noi.

In fapt, prin decizia de rambursare nr. decr/2013 organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma R2 lei aferenta pozitiilor 2,3,5,6,9,10,11,13,16,19,20,21 si 22 din lista operatiunilor pe motiv ca societatea nu a transmis documentele solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr.

.....2013 si nu au putut determina natura operatiunilor facturate pentru care se solicita rambursarea.

Prin contestatia formulata ABCsustine ca a raspuns cererii de informatii suplimentare si ataseaza in sustinere copia facturilor si a documentelor de plata.

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

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

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

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(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.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina conform alin. (4), respectiv in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

(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) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;

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.

(17) Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul, cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. Prin exceptie, pentru cererile care se refera la rambursari aferente anului 2009, termenul-limita de transmitere este 31 martie 2011. Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) si (12). Statul membru in care este stabilit solicitantul ii trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7) - (9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10) - (12).

(22) In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru,

cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(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.

(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".

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

Totodata, se retine ca **potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se ramburseaza "taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect"**. In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca **taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului (a se vedea hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).**

Rezulta, asadar, ca nu poate fi rambursata persoanelor impozabile stabilite in Comunitate taxa pe valoarea adaugata ce a fost facturata incorect, fie ca urmare a faptului ca operatiunile nu sunt impozabile in Romania, fie ca urmare a faptului ca operatiunile sunt scutite de TVA.

Referitor la prezentarea documentelor care sa ateste fondul tranzactiilor si dovada achitarii (facturi, contracte, dovezi de plata etc.) se retine ca pct. 49 alin. (22) din Normele metodologice prevede in mod expres posibilitatea organelor fiscale de a cere solicitantilor nerezidenti orice informatii suplimentare

relevante pentru a lua o decizie privind solutionarea cererii de rambursare, avand in vedere ca dreptul de rambursare al solicitantilor nu este absolut, ci este conditionat de indeplinirea unor conditii de forma si de fond anume reglementate expres la pct. 49 din normele anterior citate. Aceste documente/informatii relevante se transmit organelor competente sa solutioneze cererea in termen de o luna de la primirea solicitarii, fara ca pct. 49 alin. (23) din Normele metodologice sa prevada vreo sanctiune anume pentru nerespectarea termenului.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi in sustinerea cauzei sunt incidente si prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Art. 213. – (4) 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.**"

Se retine ca prin referatul cu propuneri de solutionare organele fiscale fac referiri la documentele transmise de societate in ceea ce priveste locul operatiunilor si dovezile de plata, dar **nu precizeaza daca sunt indeplinite toate conditiile de rambursare**, asa cum sunt stipulate ele la pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice, respectiv art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele retinute anterior, faptul ca motivatia inregistrata in decizia de rambursare contestata pentru TVA aferenta pozitiiilor 2,3,5,6,9,10,11,13,16,19,20,21 si 22 din lista operatiunilor este imposibilitatea stabilirii naturii operatiunilor datorata netransmiterii documentelor solicitate, iar in sustinerea contestatiei societatea nerezidenta a prezentat documentatia reclamata, urmeaza a se dispune desfiintarea in parte a deciziei de rambursare a TVA nr. decr/2013 pentru ca organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa **se pronunte asupra acestora prin decizie, motivata concret si in detaliu**, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente si informatii suplimentare.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (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.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea documentelor depuse de ABC din Germania referitoare la TVA solicitata la rambursare in suma de R2 lei.

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. (1) si urm. din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 2.5 si pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

1. Respinge ca nemotivata contestatia ABC impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decr/2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**.

2. Desfiinteaza, in parte, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decr/2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R2 lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC din Germania pentru 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.