

D E C I Z I A nr. 3407/257/15.10.2013

privind soluționarea contestației formulată de X din ..., reprezentată convențional de Y SRL, la rândul său reprezentată convențional de Z din ..., înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. ... / 2013.

DGFP Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr. ... / 28.02.2013, înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. ... / ... / 05.03.2013, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, care în baza prevederilor art.3 alin.(1) (2) din OPANAF Nr. 3333 din 18 octombrie 2011, a delegat în favoarea DGFP Hunedoara competența de soluționare a contestației depuse de X din ..., reprezentată convențional de Y SRL, la rândul său reprezentată convențional de Z din ...

Prin urmare, cu adresa nr. ... / ... / 05.03.2013 a DGFP București – Serviciul Soluționare Contestații, înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. ... / 08.03.2013 s-a înaintat dosarul contestației formulată de X din ..., reprezentată convențional de Y SRL, la rândul său reprezentată convențional de Z din ..., spre competență soluționare, Biroului Soluționare Contestații din cadrul DGFP Hunedoara.

X din ..., cu sediul în ..., număr TVA ..., reprezentată convențional de Z din ... cu sediul în ..., a depus contestație la DGFP București, fiind înregistrată sub nr. ... / 16.07.2010.

Contestația este formulată împotriva Deciziei nr. ... / 07.05.2012 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, emisă de ANAF, DGFP București și care vizează suma de ... RON reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

În vederea îndeplinirii condițiilor procedurale, prin adresa nr. ... / 04.10.2013, transmisă prin email în data de 04.10.2013, primită de petentă în data de 04.10.2013, DGRFP Timișoara a solicitat transmiterea actului de împuternicire, în original sau în copie legalizată, din care să reiasă clar faptul că din care să reiasă clar faptul că Z din ... poate depune contestație împotriva deciziei de rambursare, pentru clientul X din ..., reprezentată convențional de Y SRL.

Prin adresa din 07.10.2013, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / 09.10.2013, Z din ... transmite în completarea la dosarul contestației, împuternicirea avocațială în originală cu seria ... nr. ..., prin care X din ... prin reprezentantul său convențional de Y SRL împuternicește pe Z din ... să o reprezinte în fața autorităților române.

Contestație este semnată și poartă amprenta ștampilei societății Z din ...

Referitor la depunerea în termen a contestației, potrivit celor menționate în referatul nr. .../06.03.2012 cu propunerile de soluționare, Decizia nr. ... / 07.05.2012 a fost transmisă persoanei impozabile nerezidente, prin poștă în data de 30.06.2010 potrivit mențiunii de pe confirmarea de primire a scrisorii recomandate nr. ..., anexată în copie, la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă la DGFP București, fiind înregistrată sub nr. ... / 16.07.2010.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din OG nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, întrucât

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile art.3 alin.(1)(2) din OPANAF Nr. 3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, precum și dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520 / 2013, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta arată următoarele:

Petenta arată că organele fiscale au respins cererea de rambursare, pentru faptul că:

-s-au solicitat contribuabilului nerezident prin adresa nr.../12.02.2010, contractul cu furnizorul din România (S), fără ca acesta să fie prezentat, precum și documente din care să rezulte circuitul ulterior al bunurilor achiziționate. Din documentele transmise (avize de expediție), de persoana juridică nerezidentă cu adresa nr.../03.05.2010, rezultă că materialele achiziționate au fost transportate la Q SRL fără a fi prezentate alte documente din care să rezulte destinația ulterioară a bunurilor achiziționate. Ca urmare, nu se poate determina natura operațiunilor economice desfășurate de contribuabilul nerezident în România;

-din documentele de plată aferente facturilor pentru care se solicită rambursarea a rezultat că achitarea facturilor următoare s-a efectuat ulterior depunerii cererii de rambursare, acestea fiind achitate parțial în anul 2010, iar facturile .../27.10.2009, .../04.11.2009, .../13. 11.2009, .../13. 11.2009 nu au fost achitate.

Petenta referitor la primul motiv invocat de organele fiscale, menționează că la data de 03.05.2010 au fost depuse documente suplimentare, inclusiv acordul de cumpărare dintre S și X din Acest acord de cumpărare nu este sub forma unui contract clasic, ci mai degrabă sub forma unei comenzi, care menționează toate elementele necesare achiziției. Toate aceste documente (acordul de cumpărare și scrisoarea de înaintare) poartă mențiunea "Verificat", aplicată de organele fiscale.

De asemenea, petenta susține că au fost atașate avize de expediție pentru dovedirea destinației bunurilor.

Petenta consideră că decizia organelor fiscale de respingere a cererii de rambursare este abuzivă și netemeinică, întrucât:

- Directiva a 8-a și legislația internă (Codul Fiscal și Normele metodologice) condiționează rambursarea de TVA de prezentarea anumitor documente expres menționate (certificat de înregistrare în scopuri de TVA, facturi în original, etc) pe care X le-a depus în integralitate;

- legislația aplicabilă dă dreptul organelor fiscale de a cere orice informații suplimentare, însă în cazul X astfel de documente suplimentare nu au fost menționate expres de organul fiscal, ci generic (ex. "documente care să ateste destinația bunurilor"), iar X a depus cu bună credință documentele suplimentare pe care le-a considerat relevante în raport cu solicitările primite (prin adresa de înaintare a documentelor suplimentare, X a precizat că rămâne la dispoziția organului fiscal pentru orice ale informații suplimentare);

- ulterior depunerii acestor documente suplimentare, X nu a fost înștiințat de necesitatea altor documente suplimentare. Îmbrățișând această practică s-ar putea ajunge la situația în care orice cerere de rambursare ar putea fi respinsă pe motivul nedepunerii a suficiente documente justificative;

- Directiva a 8-a și jurisprudența Curții Europene de Justiție prevăd expres că statele membre de rambursare nu pot impune persoanelor impozabile stabilite în Comunitate obligații administrative excesive privind documentația necesară rambursării;

În ceea ce privește cel de-al doilea motiv invocat de organele fiscale referitor la faptul că anumite facturi au fost achitate ulterior depunerii cererii de rambursare, petenta susține că acesta excede textului legii.

Astfel, petenta invocă dispozițiile punctului 49(1) din Normele metodologice, de aplicare a articolului 1472 din Codul Fiscal,

"În condițiile prezentate și în conformitate cu procedurile de la alin. (4)-(14), persoana impozabilă prevăzută la alin.(3) poate solicita rambursarea taxei facturată de alte persoane impozabile și achitată de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul său în România, precum și a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioadă de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioadă mai mică de trei luni rămasă din anul calendaristic. Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979",

Petenta susține că Normele metodologice citate mai sus nu precizează că taxa trebuie achitată anterior depunerii cererii de rambursare. De altfel, în cazul în care o astfel de condiție ar fi existat, ar duce la imposibilitatea de a solicita rambursarea de TVA pentru sumele cu termen de plată ulterior datei de depunere a cererilor de rambursare. De exemplu, dacă o factură a fost emisă de un furnizor din România către o persoană impozabilă stabilită în Polonia în decembrie 2007, iar termenul de plată al facturii este iulie 2008, a susține că la data depunerii cererii de rambursare (al cărei termen este 30 iunie a anului

următor celei în care TVA a fost exigibilă, deci 30 iunie 3008) trebuie să existe dovada achitării TVA echivalează cu imposibilitatea depunerii cererii de rambursare sau cu obligarea clientului de a plăti la alt termen decât cel contractual (ceea ce ar echivala cu o ingerință nepermisă în relațiile comerciale).

Petenta anexează la contestație copii ale:

- deciziei de impunere contestate;
- cererii de rambursare depuse;
- documentelor suplimentare depuse în dovedirea destinației bunurilor;
- confirmărilor de plată.

În completare la contestație, prin adresa din data de 29.07.2010, înregistrată la DGFP București, sub nr. ... / 29.07.2010, petenta anexează și copia ordinului de furnizare dintre X și Q cu privire la livrarea și destinația ulterioară.

În plus, petenta arată că în cadrul Deciziei nr. ... / 07.05.2010 există o greșeală în sensul că această decizie ar fi trebuit să se refere la Cererea de rambursare a TVA nr. ... / 15.12.2009 referitoare la rambursarea TVA pentru anul 2009 și nu la Cererea de rambursare a TVA nr. ... / 29.06.2009 referitoare la rambursarea TVA pentru anul 2008.

Având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită desființarea Deciziei nr. ... /07.05.2010 de respingere a cererii de rambursare a TVA pentru anul 2008 depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice București sub numărul nr. ... / 29.06.2009 și emiterea unei noi decizii prin care să se admită dreptul de rambursare al taxei pe valoarea adăugată solicitate de X din România.

II. Organele fiscale din cadrul DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, prin Decizia nr. ... / 07.05.2012 de rambursare au consemnat următoarele:

Urmare a Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, pentru perioada februarie – decembrie 2008, formulată de X din ..., înregistrată cu nr. ... / 29.06.2009, cu numărul de referință ..., în baza art.147 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.83 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți a emis Decizia nr. .../07.05.2010 de rambursare a taxei pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, prin care s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată de rambursat astfel:

TVA solicitată	... RON
TVA aprobată la rambursare	... RON

TVA respinsă la rambursare ... RON,
având în vedere următoarele motive de fapt și de drept:

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți nu au acordat drept de rambursare pe motiv că:

-s-au solicitat contribuabilului nerezident prin adresa nr.../12.02.2010, contractul cu furnizorul din România (S), fără ca acesta să fie prezentat, precum și documente din care să rezulte circuitul ulterior al bunurilor achiziționate. Din documentele transmise (avize de expediție), de persoana juridică nerezidentă cu adresa nr.../03.05.2010, rezultă că materialele achiziționate au fost transportate la Q SRL fără a fi prezentate alte documente din care să rezulte destinația ulterioară a bunurilor achiziționate. Ca urmare, nu se poate determina natura operațiunilor economice desfășurate de contribuabilul nerezident în România;

-din documentele de plată aferente facturilor pentru care se solicită rambursarea a rezultat că achitarea facturilor următoare s-a efectuat ulterior depunerii cererii de rambursare, acestea fiind achitate parțial în anul 2010, iar facturile .../27.10.2009, .../04.11.2009, .../13. 11.2009, .../13. 11.2009 nu au fost achitate.

În drept, organele fiscale au invocat prevederile:

-pct.49 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-art.147² alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor fiscale, actele normative, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării o reprezintă corectitudinea respingerii la rambursare TVA în sumă de ... RON, în condițiile în care există neconcordanțe între datele din cererea de rambursare depusă de petentă și cererea de rambursare menționată în decizia de rambursare contestată, aspecte asupra cărora organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu claritate, documentele fiind insuficiente în acest sens.

În fapt, X din ... prin reprezentantul său convențional de Y SRL a formulat Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada 01 – 12 anul 2009, înregistrată la DGFP București sub nr. .../15.12.2009, prin care solicită la rambursare TVA în sumă de ... RON.

DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, în baza art.147 alin.(1) lit.a din

Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.83 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, pentru perioada februarie – decembrie 2008, formulată de X din ..., înregistrată cu nr. ... / 29.06.2009, cu numărul de referință ..., a procedat la emiterea Deciziei nr. .../07.05.2010 de rambursare a taxei pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, prin care s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată de rambursat astfel:

TVA solicitată ... RON
TVA aprobată la rambursare ...RON
TVA respinsă la rambursare ... RON,

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți nu au acordat drept de rambursare pe motiv că:

-s-au solicitat contribuabilului nerezident prin adresa nr.../12.02.2010, contractul cu furnizorul din România (S), fără ca acesta să fie prezentat, precum și documente din care să rezulte circuitul ulterior al bunurilor achiziționate. Din documentele transmise (avize de expediție), de persoana juridică nerezidentă cu adresa nr.../03.05.2010, rezultă că materialele achiziționate au fost transportate la Q SRL fără a fi prezentate alte documente din care să rezulte destinația ulterioară a bunurilor achiziționate. Ca urmare, nu se poate determina natura operațiunilor economice desfășurate de contribuabilul nerezident în România;
-din documentele de plată aferente facturilor pentru care se solicită rambursarea a rezultat că achitarea facturilor următoare s-a efectuat ulterior depunerii cererii de rambursare, acestea fiind achitate parțial în anul 2010, iar facturile .../27.10.2009, .../04.11.2009, .../13. 11.2009, .../13. 11.2009 nu au fost achitate.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art.147² alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 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 și care nu este obligată sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții 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 achitate pentru importuri*

și achiziții 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) - 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 incorect;

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 agențiilor 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.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

(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 că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiunilor 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) În afară 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:

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);
4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;

5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;

6. cazare;

7. servicii de catering și restaurant;

8. acces la târguri și expoziții;

9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;

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

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

(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.

(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) - (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).

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

(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.

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

(31) În cazul nerespectării termenului de rambursare prevăzut la alin. (25) se plătește o dobândă solicitantului pentru suma ce va fi rambursată după expirarea acestui termen. Dobânda se calculează începând din ziua următoare ultimei zile prevăzute pentru plată în temeiul alin. (25) până în ziua în care

suma este efectiv plătită. Ratele dobânzilor sunt egale cu rata dobânzii aplicabile rambursărilor de TVA către persoanele impozabile stabilite România.

(32) În cazul în care solicitantul nu transmite organului fiscal competent din România, în termenul prevăzut, informațiile suplimentare sau alte informații solicitate, prevederile alin. (31) nu se aplică. De asemenea, prevederile alin. (31) nu se aplică până în momentul primirii de către statul membru de rambursare a documentelor care trebuie trimise pe cale electronică în temeiul alin. (11).

(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 rezultă că legiuitorul a stabilit o procedură specifică prin care persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitată pentru livrări de bunurile, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusă unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul căruia i se solicita rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru căruia i se solicită rambursarea, să depună o cerere de rambursare în termenul legal și să îndeplinească anumite formalități specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut, la care se anexeze toate documentele aferente, să depună documentele care să evidențieze taxa în lei achitată de această persoană pentru achiziția a cărei rambursare se solicită, să trimită pe cale electronică copii de pe facturile fiscale în care baza de impozitare este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, etc.).

Referitor la prezentarea facturilor și a documentelor care atestă plata facturilor, se reține că pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice prevede în mod expres că persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene, poate solicita rambursarea doar a taxei facturata și achitată

pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul sau în România.

Potrivit art. 3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regăsesc și în jurisprudența Curții Europene de Justiție și care sunt pe deplin transpuse în legislația română în materia TVA, în special, la art.147² alin.(1) și art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipulează condițiile obligatorii pe care trebuie să le îndeplinească persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru a solicita rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile, între care:

- dovada achitării TVA;
- prezentarea tuturor documentelor și informațiilor necesare pentru a stabili dacă o cerere de rambursare este justificată.

De asemenea, trebuie avute în vedere și faptul că potrivit prevederilor pct.8 Anexa nr.1 din OMPF nr. 523 din 3 aprilie 2007 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, se arată:

“8. În cazul în care există suspiciuni cu privire la unele facturi, compartimentul de specialitate poate solicita, cu avizul directorului executiv adjunct coordonator, efectuarea unei cercetări la fața locului, potrivit art. 56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la persoana impozabilă stabilită în România care a emis factura respectivă.”

Conform prevederilor pct.49 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri efectuate în România dacă bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru anumite operațiuni, expres prevăzute la respectivul aliniat al pct.49.

În consecință, în cazul neprezentării dovezii achitării taxei, organul fiscal competent este îndreptățit să respingă solicitările de rambursare.

Totodată, Directiva 208/9/CE a Consiliului conține prevederi clare cu privire la prezentarea unei dovezi care să ateste achitarea taxei de către solicitant, prevederi în baza cărora se rambursează TVA achitată în alt stat membru decât statul membru de stabilire.

Astfel că, în situația în care persoanele nerezidente fac dovada achitării parțiale a taxei pe valoarea adăugată, organul fiscal competent are obligația de a

respinge numai taxa pentru care nu a fost făcută dovada achitării acesteia. Menționăm că, în acest sens s-a exprimat și direcția de specialitate din cadrul ANAF, implicată în elaborarea legislației aplicabile în România, prin care au fost transpuse prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului.

Mai mult, în speță sunt incidente și prevederile art. 213 alin.(4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“(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.

Față de cele mai sus prezentate se reține că societatea nerezidentă poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

În consecință, DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți nu a clarificat această problemă, respingând TVA pe motiv că s-au solicitat contribuabilului nerezident prin adresa nr. .../12.02.2010, contractul cu furnizorul din România (S), fără ca acesta să fie prezentat, precum și documente din care să rezulte circuitul ulterior al bunurilor achiziționate, organele fiscale limitându-se la menționarea faptului că din documentele transmise (avize de expediție), de persoana juridică nerezidentă cu adresa nr. .../03.05.2010, rezultă că materialele achiziționate au fost transportate la Q SRL, fără a fi prezentate alte documente din care să rezulte destinația ulterioară a bunurilor achiziționate, iar ca urmare, nu se poate determina natura operațiunilor economice desfășurate de contribuabilul nerezident în România,

Petenta susține că la data de 03.05.2010 au fost depuse documente suplimentare, inclusiv acordul de cumpărare dintre S și X din Toate aceste documente (acordul de cumpărare și scrisoarea de înaintare) poartă mențiunea "Verificat", aplicată de organele fiscale. De asemenea, petenta susține că au fost atașate avize de expediție pentru dovedirea destinației bunurilor.

Mai mult, prin referatul nr. .../06.03.2012, organele fiscale menționează că petenta a solicitat rambursarea TVA din facturi (poz.16-21) pentru care a operat o serie de stornări, și care prin emiterea lor au condus la facturi care nu au înscrise pe ele decât TVA, fără produse sau servicii achiziționate, nerespectând prevederile pct.49 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, însă în cadrul Deciziei nr. .../07.05.2010 de rambursare a taxei pe valoare adăugată, nu se face trimitere la aceste motive de fapt.

Față de cele prezentate, rezultă că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă societatea are dreptul la rambursare, potrivit

dispozițiilor legale, documentele existente la dosarul cauzei fiind insuficiente în acest sens.

În concluzie, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt nefiind complet și fidel determinată, rezultând aspecte contradictorii din punct de vedere al bazei de impozitare a TVA-ului și a situației de fapt și de drept, asupra cărora organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu claritate.

Referitor la conținutul actului administrativ fiscal atacat, trebuie menționat faptul că X din ... prin reprezentantul său convențional de Y SRL a formulat Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada 01 – 12 anul 2009, înregistrată la DGFP București sub nr. .../15.12.2009, prin care solicită la rambursare TVA în sumă de ... RON.

DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, în baza art.147 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.83 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, pentru perioada februarie – decembrie 2008, formulată de X din ..., înregistrată cu nr. ... / 29.06.2009, cu numărul de referință ..., a procedat la emiterea Deciziei nr. .../07.05.2010 de rambursare a taxei pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Din analiza elementelor componente ale Deciziei nr. ... / 07.05.2010, se reține faptul că organele fiscale ale DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, fac trimitere, în mod eronat, că la baza emiterii deciziei a stat Cererea de rambursare a TVA nr. ... / 29.06.2009 referitoare la rambursarea TVA pentru anul perioada februarie – decembrie 2008.

În mod corect organele fiscale ar fi trebuit să menționeze că la baza emiterii deciziei a stat Cererea de rambursare a TVA nr. ... / 15.12.2009 referitoare la rambursarea TVA pentru perioada 01-12 2009.

În speță, sunt incidente art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“ART. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în condițiile alin. (3).”

Potrivit prevederilor art.2 lit.a) din OMPF nr. 523 din 3 aprilie 2007 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, se arată:

„ART. 5 Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene", cod MFP 14.13.02.02/08, prevăzut în anexa nr. 5.”

coroborat cu precizările din Anexa 5:

ANEXA 5

“... În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a art. 83 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada, înregistrată cu nr. din cu numărul de referință și a analizei/cercetării la fața locului efectuate în perioada, se stabilește taxa pe valoarea adăugată de rambursat, astfel:...”

Ținând cont de dispozițiile legale invocate, se reține faptul că Decizia nr. .../07.05.2010 de rambursare a taxei pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de

TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, ca și un act administrativ fiscal trebuie să îndeplinească anumite condiții de validitate, în acest sens organele DGFP București, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, având obligația ca la întocmirea acestora să precizeze expres obiectul actului administrativ fiscal, respectiv ce a stat la baza emiterii deciziei.

În concluzie, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt nefiind complet și fidel determinată, rezultând aspecte contradictorii din punct de vedere al bazei de impozitare a TVA-ului și a situației de fapt și de drept, și neconcordanțe cu privire la cererea care a stat la baza emiterii deciziei contestate, elemente față de care organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu claritate asupra realității și legalității sumei contestate.

În speță sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(3) și (3¹) OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(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.”

prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, (prevederi aplicabile la data depunerii contestației), unde se stipulează:

“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.”

Având în vedere cele mai sus arătate, urmează a se dispune, în temeiul art. 216 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, desființarea Deciziei nr. ... / 07.05.2012 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, emisă de ANAF, DGFP București și care vizează suma de ... RON reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, în vederea reanalizării îndeplinirii tuturor condițiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți din cadrul DGRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la reanalizarea cererii de rambursare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile societății nerezidente și de reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei nr. ... / 07.05.2012 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, emisă de ANAF, DGFP București și care vizează suma de ... RON reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- X DIN ...,
reprezentată convențional de Y SRL, la
rândul său reprezentată convențional de
Z din ...
- DGRFP București – Administrația Fiscală pentru
Contribuabili Nerezidenți – Serviciul Reprezentanțe
Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor
Nerezidenți.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...