

DECIZIA nr 847/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti prin adresa nr. x, inregistrata sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin SC x SRL, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 207 si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Daca autoritatile fiscale ar fi solicitat informatii suplimentare, societatea ar fi avut posibilitatea sa furnizeze facturile intocmite potrivit dispozitiilor art. 115 (19) din Codul fiscal, in care sa mentioneze TVA in lei.

Referitor la natura operatiunilor, societatea anexeaza contractul incheiat cu X SRL, persoana juridica impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania, potrivit caruia X produce si vinde catre contestatara bunuri (componente utilizate in cadrul sistemelor de irigatii, respectiv picurare aqua traxx) pe care le livreaza conform conditiei INCOTERMS CPT la destinatia indicata de catre aceasta. In acest sens, bunurile sunt transportate direct catre clientii finali ai X, persoane juridice romane, stabilite si inregistrate in scopuri de TVA in Romania.

Din perspectiva TVA in speta este vorba de o livrare locala de bunuri taxabila in Romania cu TVA 24%, intrucat locul in care se incheie expedierea sau transportul bunurilor se afla in Romania, asa cum rezulta si din CMR-urile anexate in copie la contestatie.

In cazul vanzarilor de bunuri de catre contestatara catre beneficiarii finali, persoane juridice romane inregistrate in scopuri de TVA in Romania, obligatia platii TVA revine acestora din urma, potrivit art. 150 alin 6 din Codul fiscal, iar plata se efectueaza conform art. 157 din acelasi act normativ.

X nu este stabilita in Romania si nu este considerata a fi stabilita pentru livrari de bunuri, catre beneficiarii finali, printr-un sediu fix, potrivit art. 125¹ alin 2 din Codul fiscal si nu este inregistrata conform art. 153 din acelasi act normativ.

Referitor la plata facturilor cuprinse in cererea de rambursare, contribuabila a anexat la contestatie documente centralizatoare din contabilitate insotite de copii de pe extrasele bancare, un tabel centralizator in care se realizeaza concilierea platilor efectuate cu incasarile societatii X SRL, insotit de extrasele bancare ale acestei din urma societati.

In concluzie, contestatara solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actului atacat.

II. Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a respins in mod corect TVA solicitata la rambursare in suma de x lei, in conditiile in care societatea nerezidenta a depus in sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere de organul fiscal la emiterea deciziei atacate.

In fapt, in baza cererii de rambursare nr. x aferenta anului 2012 a fost emisa Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. x.

TVA in suma de x lei a fost respinsa la rambursare pe motiv ca:

- facturile inscrise in lista operatiunilor anexata cererii de rambursare au inscrise TVA in euro;
- nu se poate stabili natura operatiunilor realizate si tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA;
- nu au fost prezentate documente de plata care sa ateste achitarea facturilor din cererea de rambursare.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 147². - (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în

România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România.”

Normele 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 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;

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

(...) **(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).

Din normele legale sus-citate rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea **TVA achitata** pentru livrari de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusa unor conditonalitati 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 sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in

termenul legal, taxa pe valoarea adăugată facturată sa nu fie în legatură cu livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal, etc.

În speta, în baza cererii de rambursare nr. x aferentă anului 2012, organul fiscal a emis Decizia 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 înregistrată sub nr. x, prin care a respins la rambursare TVA în suma de x lei pe motiv că:

- facturile înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare au înscrise TVA în euro;
- nu se poate stabili natura operațiunilor realizate și tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA;
- nu au fost prezentate documente de plată care să ateste achitarea facturilor din cererea de rambursare.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii 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."

Din textul de lege mai sus prezentat 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.

Se reține că, societatea a depus în susținerea contestației o serie de documente suplimentare, neavute în vedere de organul fiscal la emiterea deciziei, **care nu au fost analizate în detaliu nici prin referatul cu propuneri de soluționare a cauzei, deși organul fiscal a avut această posibilitate**, respectiv:

1. - facturi fiscale incluse în cererea de rambursare cu privire la care organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța, deși acestea cuprind TVA exprimată în lei, căta vreme contestatara nu a făcut dovada respectării dispozițiilor legale privind corectarea documentelor, respectiv art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscrie numărul și data documentului corectat."

2. - documente cu privire la natura operatiunilor desfasurate si circuitul bunurilor achizitionate (contractul incheiat cu SC X SRL, delivery note si o serie de CMR-uri):

Se retine ca nici in referatul pentru analiza documentara ce a stat la baza emiterii deciziei de rambursare atacate, nici in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele fiscale nu au analizat **pentru fiecare operatiune in parte** *daca este vorba de o livrare de bunuri cu transport, o livrare de bunuri fara transport sau o achizitie intracomunitara de bunuri, nici care este locatia exacta a bunurilor in momentul inceperii transportului si nici locatia la care bunurile au ajuns si au ramas in Romania.*

Simpla afirmatie din referatul cu propuneri de solutionare potrivit careia bunurile achizitionate de societatea nerezidenta au fost livrate in mai multe locatii din tara, nu este suficienta, cata vreme rambursarea taxei **poate fi efectuata numai in masura in care este vorba de o livrare de bunuri taxabila in Romania, in functie de locul unde este considerata livrarea, iar societatea nerezidenta solicitanta nu are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru achizitii intracomunitare sau alte operatiuni ce intra sub incidenta acestei obligatii,**

Se retine ca nu se ramburseaza taxa solicitata de persoanele care ar fi fost obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania ori taxa facturata eronat in conformitate cu prevederile pct. 49 alin. (1) lit. b), respectiv pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice.

3. – documente cu privire la plata taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare (situatii centralizatoare si extrase de cont bancare):

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate solicita rambursarea doar a taxei facturata in lei si achitata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania.

Trebuie subliniat ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la achitarea TVA solicitata la rambursare, cata vreme din documentele atasate la contestatie rezulta ca intre societatea contestatara si societatea furnizoare, SC X SRL au existat si alte modalitati de stingere a obligatiilor de plata, altele decat plata efectiva prin banca (*a se vedea, de exemplu, suma de x euro, factura nr. x, achitata potrivit justificarilor societatii, in data de 08.11.2012*). Or, cu privire la aceste modalitati de plata contestatara nu a prezentat documente justificative.

In consecinta, avand in vedere propunerea organului fiscal din referatul cauzei, precum si faptul ca acesta nu a procedat la analiza indeplinirii tuturor conditiilor prevazute de lege privind rambursarea TVA, urmeaza a se dispune desfiintarea Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x, pentru ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa **se pronunte asupra acesteia prin decizie, motivata**

concret si in detaliu, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente si informatii suplimentare.

De asemenea, organul fiscal va tine cont si de faptul ca intre quantumul TVA solicitata prin cererea de rambursare si quantumul TVA rezultata din facturile fiscale prezentate in sustinerea contestatiei exista diferente.

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 obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat. ”

Prin urmare, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la reanalizarea cererii de rambursare tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii nerezidente si de retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 213 alin 4, art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 147² , art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii nerezidente si de retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.