

DECIZIA nr. 661/18.08.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 83359/05.12.2013, cu privire la contestatia depusa de catre **X** cu sediul in, Slovacia, prin imputernicit **Z** cu sediul in ..., Olanda.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 08.11.2013 si inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti sub nr. x il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x comunicata in data de 08.11.2013 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x**.

Avand in vedere dispozitiile 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 **X**

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, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de **x lei** solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre **X** prin cererea cu nr. de referinta ..., inregistrata sub nr. x pentru perioada 01.01.2013-31.03.2013 pe motiv ca persoana juridica nerezidenta nu a prezentat documentele justificative de plata care sa ateste achitarea integrala a facturii inscrise in cererea de rambursare la pozitia 3.

II. Prin contestatia formulata de **X** solicita desfiintarea deciziei de rambursare TVA si emiterea unei noi decizii de aprobare rambursare anexand in sustinerea cauzei ordinul de plata electronica bancara **S** care atesta achitarea sumei de **x Eur**, aferenta sumarului de factura **x** ce contine factura de la pozitia 3. Pe sumarul facturii **x** este inscrisa suma de **x Eur**, prin ordinul de plata s-a achitat factura dar s-a creditat si suma de **x Eur** corespunzatoare sumarului de factura nr. x anexata la dosarul cauzei.

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 o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizitiile facturate de prestatori din Romania, in conditiile in care in decizia emisa organele fiscale au retinut doar neprezentarea documentelor care sa ateste plata integrala a facturii fara analiza indeplinirii celorlalte conditii de rambursare.

In fapt, prin cererea cu nr. de referinta ... din 28.06.2013, inregistrata sub nr. x societatea nerezidenta **X** a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de **x lei** aferenta 01.01.2013-31.03.2013. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr.x, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de **x lei** pe motiv ca persoana juridica nerezidenta

nu a prezentat documentele justificative de plata care sa ateste achitarea integrala a facturii inscrise in cererea de rambursare la pozitia 3.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta anexeaza documentele pentru plata facturii de la pozitia 3 si solicita reconsiderarea deciziei de refuz si rambursarea TVA-ului datorat in suma de x lei.

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.

(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 nestabilită 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 nestabilită 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.

(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.

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

1. combustibil [...].

(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.

(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. Se consideră ca 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).

(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 cărui este adresată.

(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 L44 din 20 februarie 2008".

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea **TVA achitata în România** dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni 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.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In 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."

Din normele legale mai sus prezentate 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, societatea nerezidenta a solicitat rambursarea TVA pentru achizitia de combustibil/rovignete, organele fiscale refuzand rambursarea de TVA pe motiv ca persoana juridica nerezidenta nu a prezentat documentele justificative de plata care sa ateste achitarea integrala a facturii inscrise in cererea de rambursare la pozitia 3.

Prin contestatia inregistrata sub nr. x societatea nerezidenta depune in sustinerea cauzei ordinul de plata electronica bancara S care atesta achitarea sumei de x Eur, sumarul de factura x ce contine factura de la pozitia 3 si sumarul de factura nr. x prin care s-a creditat si suma de x Eur .

Din analiza facturii nr. x, a facturii centralizatoare nr. x si documentului de plata anexate la dosarul cauzei rezulta ca factura emisa de societatea nerezidenta Z inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant E sunt cuprinse in documentul intitulat " summary invoice" emise de Z, alaturi de alte achizitii din diverse tari din Europa.

Documentul " summary invoice" cuprinde contravaloarea achizitiilor din Europa in "EUR" in suma de x eur din care se scade cu titlul "refund third party vouchers" suma de x eur, rezultand de plata suma neta de x eur, din care s-a achitat suma de x eur.

Din cele prezentate rezulta faptul ca documentul de plata probeaza plata in parte a achizitiilor din Romania, iar cu privire la suma care se scade din total cu titlu de "refund third party vouchers", nici contestatara si nici organele fiscale nu precizeaza ce reprezinta in fapt.

Fata de cele prezentate, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la cuantumul sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea are dreptul la rambursare, potrivit dispozitiilor legale, documentele existente la dosarul cauzei fiind insuficiente in acest sens.

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) teza initiala si alin. (15) lit. a) din Normele metodologice de aplicare prevad 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 si achitata** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, iar conform pct. 49 alin. (22) din Norme organul fiscal are dreptul sa solicite orice informatii/documente suplimentare necesare analizarii cererii de rambursare.

Astfel ca, **in situatia in care persoanele nerezidente fac dovada achitarii partiale a taxei pe valoarea adaugata, organul fiscal competent are obligatia de a respinge numai taxa pentru care nu a fost facuta dovada achitarii acesteia.**

Avand in vedere ca singurul motiv mentionat in decizia de rambursare contestata este neprezentarea documentelor justificative fiscale legale din care sa reiasa efectuarea achizitiilor cuprinse in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea de TVA, iar din referatul de analiza documentara si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei reiese ca organele fiscale nu au analizat documentul de plata depus odata cu cererea de rambursare, si natura sumei de x eur inscrisa in factura centralizatoare cu mentiunea „ refund third party vouchers” urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. x pentru TVA in suma de x lei pentru ca organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa se pronunte asupra acesteia printr-un act administrativ fiscal motivat concret si in detaliu, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei in virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedura fiscala.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură 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”.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, 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.”

Mai mult, conform pct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 77/2014:

“(33¹) Facturile emise în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2013 inclusiv, care nu au fost achitate total/parțial până la data solicitării rambursării pot fi cuprinse într-o cerere de rambursare depusă până la data de 30 septembrie 2014, fără a mai fi necesară dovada achitării facturii”.

Se retine ca in acest sens, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei cu adresa nr. x, s-a pronuntat prin adresa nr. x si Directia Generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din Ministerul Finantelor Publice, ca directie de specialitate, care a precizat urmatoarele:

“Cu privire la cererile de rambursare respinse prin decizie ca urmare a neprezentarii dovezii achitarii facturilor, aflate in procedura de contestare la data de 12.02.2014, consideram ca acestea trebuie solutionate potrivit prevederilor legale in vigoare la data depunerii cererilor. Insa si in aceasta situatie, contribuabilii pot cuprinde, potrivit prevederilor pct. alin. (33¹) din norme, facturile care au fost emise in perioada 1 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2013 inclusiv, intr-o cerere de rambursare care poate fi depusa pana la data de 30 septembrie 2014, fara a mai fi necesara dovada achitarii acestora”.

Prin urmare, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti 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 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 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7, art. 213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Desfiinteaza Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 nr. x a societatii nerezidente **X** tinand cont de prevederile legale in vigoare 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.