

DECIZIA nr.482/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de AFCN, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la solutionarea contestatiei formulata de **x**, cu sediul in x, prin imputernicit x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x/**22.12.2014**, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/19.11.2014 emisa de AFCN, comunicata prin posta in data de **02.12.2014**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 206 si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu art. 23 din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente: Societatea a depus prin portalul pus la dispozitie de autoritatile din Olanda cererile de rambursare inregistrate sub nr. x/23.06.2008 si sub nr. x/16.09.2009.

In baza acestor cereri, organul fiscal a emis deciziile nr. xD/26.01.2009 si nr. xD/23.08.2010, prin care s-a respins la rambursare TVA solicitata de societate, pe motiv ca facturile de achizitii prezentate de DAF nu contineau toate elementele obligatorii mentionate la art. 155 alin 5 din Codul fiscal.

In anul 2012 au fost emise noi facturi care contineau toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, astfel ca in anul 2013 a depus o noua cerere de rambursare care a fost inregistrata sub nr. x/24.09.2013.

Desi societatea a indeplinit conditiile de forma impuse de Codul fiscal, organul fiscal a respins cererea de rambursare prin decizia de rambursare nr. xD/19.11.2014, pe motiv ca societatea nu a respectat prevederile pct. 49 (16) din HG nr. 44/2004.

Autoritatile fiscale nu au contestat realitatea si nici tratamentul TVA aplicabil tranzactiilor la care se refera cererea de rambursare.

Conform prevederilor pct. 49 alin 15 si 16 din Codul fiscal, reiese ca societatea poate depune o cerere de rambursare care va contine in principal achizitiile de bunuri si servicii facturate in perioada de rambursare. Nu este conditionata includerea facturilor in cererea de rambursare de data la care au fost emise.

Cererile de rambursare pentru un anumit an fiscal includ facturile emise in anul respectiv si nu doar facturi a caror exigibilitate a intervenit in anul pentru care se solicita rambursarea.

Autoritatile fiscale incalca legislatia europeana in materie de TVA, precum si principiul netralitatii taxei.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/19.11.2014, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca s-a respins corect la rambursare TVA in suma de x lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/19.11.2014, in conditiile in care documentele si argumentele societatii nerezidente nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.

In fapt, in baza cererii de rambursare inregistrata sub nr.x/24.09.2013, pentru perioada ianuarie - decembrie 2012, formulata de x, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA nr. xD/19.11.2014, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei, intrucat taxa solicitata la rambursare a mai facut si obiectul altor doua cereri de rambursare, respectiv al cererii de rambursare nr. x/23.06.2008 aferenta perioadei 01.01.2007 - 31.12.2007, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009 si al cererii de rambursare nr. x/16.09.2009 aferenta perioadei 01.01.2008 - 31.12.2008, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. x/23.08.2010.

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** aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România. (...)"

Norme metodologice:

"49. *) (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - 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; (...).

(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 **adreasează 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. (...)

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare (...)**;

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.** (...)

(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 îi 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 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. "

*) La punctul 49, alineatul (1) prima teză, alineatul (3) partea introductivă și alineatul (15) litera a) au fost modificate prin art. I lit. D pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 77/2014 (). Reproducem mai jos prevederile art. II alin. (1) din Hotărârea Guvernului

nr. 77/2014 ()."ART. II (1) Prevederile art. I lit. D pct. 12 se aplică inclusiv cererilor de rambursare aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri."

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata** pentru livrarile de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, **cererea sa se refere 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**, etc

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

In speta, in baza cererii de rambursare inregistrata sub nr.x/24.09.2013, **pentru perioada ianuarie - decembrie 2012**, formulata de x, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA nr. xD/19.11.2014, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei, intrucat taxa solicitata la rambursare a mai facut si obiectul altor doua cereri de rambursare, respectiv:

1. Cererea de rambursare nr. x/23.06.2008 aferenta perioadei 01.01.2007 - 31.12.2007, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, intrucat:

- cererea nu respecta modelul si continutul formularul ui aprobat prin OMFP nr. 523/2007;
- certificatul emis de statul membru in care persoana impozabila este stabilita, nu este insotita de traducerea in limba romana certificata de traducatori autorizati;
- suma TVA din facturile anexate la cererea de rambursare nu este inscrisa in lei;
- neprezentarea documentelor de plata a facturilor pentru a caror taxa se solicita rambursarea.

Impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009, societatea a formulat contestatia inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/04.10.2010, care a fost solutionata prin Decizia nr. x/29.08.2011, in sensul respingerii ca neintemeiata; se retine ca impotriva Deciziei nr. x/2011 **societatea nu a formulat actiune la instanta judecatoreasca competenta.**

2. Cererea de rambursare nr. x/16.09.2009 aferenta perioadei 01.01.2008 - 31.12.2008, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. x/23.08.2010, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x euro, intrucat:

- cererea nu respecta modelul si continutul formularului aprobat prin OMFP nr. 523/2007;
- suma TVA din facturile anexate la cererea de rambursare nu este inscrisa in lei;
- neprezentarea documentelor de plata a facturilor pentru a caror taxa se solicita rambursarea.

Se retine ca impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. x/23.08.2010, societatea nu a formulat contestatie.

3. Societatea nerezidenta considera ca facturile fiscale emise in 2012 reprezinta corectia facturilor fiscale referitoare la achizitiile de servicii din anul 2007 si 2008, care au facut obiectul cererilor de rambursare mai sus mentionate.

4. Intrucat serviciile au fost prestate in anii 2007 si 2008 societatii nerezidente, rezulta ca exigibilitatea taxei a intervenit la data la care a avut loc faptul generator, respectiv in anii 2007 si 2008.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca niciunul dintre argumentele societatii nerezidente nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In conformitate cu prevederile pct. 49 alin. (15) din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cererea de rambursare se referă la **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare.** La alin. (16) al aceluiași punct se mentioneaza ca, 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.**

Prin urmare, nici Directiva 2008/9/CE, nici normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu stabilesc includerea in cererea de rambursare a facturilor in functie de momentul exigibilitatii operatiunilor la care acestea se refera, ci doar reglementeaza includerea in cerere a facturilor emise in perioada la care se refera cererea.

Astfel ca, o societate nerezidenta **poate depune o cerere de rambursare in temeiul Directivei 2008/9/CE care sa cuprinda facturi emise in perioada de rambursare si care sa se refere la operatiuni pentru care exigibilitatea TVA a intervenit anterior perioadei de rambursare.** In acelasi sens s-au pronuntat si directiile de specialitate din MFP si ANAF.

Totodata, potrivit dispozitiilor pct. 49 alin. (16) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, **o cerere de rambursare nu poate cuprinde facturi deja acoperite de o cerere de rambursare anterioara.**

2. Potrivit constatarilor organului fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor desfasurate in anul 2007 si 2008, inscrise in facturile corectate emise in anul 2012, a fost solicitata la rambursare si prin cererile inregistrate la DGFPMB sub nr. x/23.06.2008 si nr. x/16.09.2009, care au fost respinse de organul fiscal prin Deciziile de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009 si nr. x/23.08.2010.

De exemplu: din informatiile inscrise in facturile "corectate" (de exemplu, factura nr. x/31.12.2012, pozitia 22 din cerere, **acestea se refera la un document emis anterior (factura x/30.11.2007), document inclus deja intr-o cerere de rambursare (nr. x/23.06.2008).**

Se retine ca:

a. Desi a contestat Decizia de rambursare nr. x/16.09.2009, societatea nu a facut dovada ca a formulat actiune la instanta judecatoreasca competenta impotriva Deciziei nr. x/29.08.2011, prin care a fost respinsa contestatia respectiva.

b. Societatea a nu a facut dovada contestarii Deciziei de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009.

3. In speta, astfel cum insasi societatea nerezidenta sustine prin contestatia formulata, *“furnizorul x a corectat in anul 2012 facturile emise initial in anii 2007 si 2008, fiind emise noi facturi care contin toate elementele obligatorii prevazute la art. 155 alin 5 din Codul fiscal”*.

In concluzie, operatiunile pentru care se solicita rambursarea TVA sunt aferente anilor 2007 si 2008 si nicidecum anului 2012. Mai mult, in anul 2012, locul pentru serviciile prestate in perioada de garantie nu sunt impozabile in Romania, astfel ca societatea nu ar fi putut solicita rambursarea unei taxe incorect facturata.

4. Punctul de vedere exprimat de Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP prin adresa nr. x/26.10.2011, anexata la contestatie nu are legatura cu cauza supusa solutionarii, cata vreme adresa respectiva:

- se refera **numai** la posibilitatea includerii in cererile de rambursare depuse in temeiul Directivei 2008/9/CE, a facturilor emise in perioada de rambursare, chiar daca exigibilitatea TVA pentru operatiunilor respective a intervenit anterior perioadei la care se refera cererea de rambursare, aspect pe care, de altfel, inclusiv organul de solutionare a contestatiei l-a retinut in cuprinsul prezentei decizii;

- nu face referire la situatia societatii contestatara potrivit careia **cererea sa de rambursare cuprinde facturi deja acoperite de doua cereri de rambursare anterioare solutionate prin decizie de rambursare a TVA, decizie care, fie a fost contestata, decizia de solutionare, definitiva in sistemul cailor administrative de atac nefiind atacata la instanta judecatoreasca competenta, fie nu a contestat-o.**

De altfel, intr-o speta similara, Directia generala legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP, prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, atasata la dosarul cauzei, a subliniat urmatoarele:

“Consideram ca documentul de corectie nu poate fi inclus intr-o noua cerere de rambursare.”

Se retine ca, **desi**, pentru corectarea informatiilor inscrise in cererile de rambursare nr. x/23.06.2008 si nr. x/16.09.2009, societatea nerezidenta avea posibilitatea sa corecteze informatiile inscrise in aceste cereri, **prin depunerea unor cereri rectificative**, pana la data emiterii de catre organul fiscal competent a deciziilor privind solutionarea cererii (aspect confirmat si de directia de specialitate din cadrul MFP), **nu a facut-o** si, mai mult, **nici cu ocazia contestarii** Deciziei de rambursare nr. x/16.09.2009 sau in instanta, prin atacarea decizie de solutionare a contestatiei, pierzand astfel dreptul de a prezenta noi documente justificative.

De altfel, in cazul Deciziei de rambursare a TVA nr. x/D/26.01.2009 nu a formulat contestatie, motiv pentru care se considera ca aceasta si-a insusit considerentele organului fiscal din din cuprinsul deciziei

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale aplicabile în perioada verificată, se retine că în mod legal AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, prin Decizia de rambursare a taxei

pe valoarea adaugata nr. xD/19.11.2014, motiv pentru care contestatia formulata de **x** va fi respinsă ca neîntemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 49 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **x**, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/19.11.2014 emisa de AFCN.

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.