

DECIZIA nr.410/16.06.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 15782/04.04.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x/04.04.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.15782/04.04.2016, completata cu adresa nr.x/08.06.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.x/08.06.2016, cu privire la contestatia depusa de catre **X**, cu sediul in X X, X, X X, Olanda prin inputernicit X cu sediul in X X, X X, X, Olanda.

Obiectul contestatiei, transmisa prin curier in data de 09.03.2016 si inregistrata la organul fiscal sub nr. X/10.03.2016 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/10.02.2016, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 22.02.2016, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei si s-a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei.

Societatea contesta T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1) si art. 272 alin.(1) si alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, 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/10.02.2016, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre X din Olanda prin cererea cu nr. de referinta X, inregistrata sub nr. X/26.03.2015.

II. Prin adresa inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti sub nr.X/10.03.2016, societatea nerezidenta **X** contesta Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/10.02.2016 prin care a fost respinsa la rambursare T.V.A. in cuantum de X lei, invocand in sustinere urmatoarele:

- motivul pentru respingerea sumei de X lei este faptul ca facturile solicitate au fost deja incluse in cererile de rambursare TVA, depuse anterior, respectiv X, X, X, X, X si X. Intrucat aceste cereri au fost respinse, societatea a depus o noua cerere de rambursare T.V.A. cu numarul de referinta X pentru intreg anul 2014;

- societatea solicita retragerea cererilor de rambursare T.V.A. cu numarul de referinta X, X, X, X, X si X, pentru a evita cererea de doua ori la rambursare a facturilor.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile persoanei impozabile nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca X din Olanda are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, in conditiile in care cererea de rambursare inregistrata in anul 2015 se refera la facturi ce au fost acoperite de cereri de rambursare precedente.

In fapt, prin decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/10.02.2016, organele fiscale au respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei solicitata de X din Olanda prin cererea inregistrata sub nr. X/26.03.2015 deoarece facturile inscrise in cerere au mai fost deja solicitate prin cereri de rambursare anterioare, dupa cum urmeaza:

- facturile inscrise la pozitiile 1-3 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/02.03.2015;
- facturile inscrise la pozitiile 5 si 6 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia nr.X/12.08.2014 si in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/14.01.2015;
- facturile inscrise la pozitiile 7 si 18 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia nr.X/20.08.2014 si in cererea X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/14.01.2015;
- facturile inscrise la pozitiile 8-11 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/14.01.2015;
- facturile inscrise la pozitiile 12 si 13 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/02.03.2015;
- facturile inscrise la pozitiile 19-26 au fost solicitate in cererea de rambursare X/2014, numar de referinta X/2014, pentru care s-a emis decizia X/14.01.2015;

nefiind respectate prevederile pct.49 alin.(16) Titlu VI "Taxa pe valoare adaugata" din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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 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. (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.

(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) - (10) și (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).**

[...]

(27) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, organul fiscal competent din România comunică solicitantului motivele respingerii, împreună cu decizia. Decizia poate fi contestată potrivit prevederilor legale în vigoare în România.

(28) Absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul prevăzut la alin. (25), nu este considerată ca fiind echivalentă aprobării sau respingerii cererii, dar poate fi contestată conform normelor procedurale în vigoare.

[...]

(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.”

Cu privire la contestarea deciziilor prin care se soluționează nefavorabil cererile de rambursare, art. 23 din Directiva 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 prevede următoarele:

“Art. 23. (1) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.

(2) Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.

În cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de prezenta directivă nu este considerată, conform legislației statului membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, solicitantul poate recurge la orice proceduri administrative sau judiciare disponibile în situația respectivă persoanelor impozabile stabilite în statul membru respectiv. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii”.

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de T.V.A., legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea T.V.A.** 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**, intre care: achizitiile sa fi fost facturate in perioada de rambursare si sa se refere la facturi/documente de import ce nu au fost acoperite de cereri de rambursare precedente.

In speta, X a solicitat, pentru perioada 01.04.2014 -31.12.2014, rambursarea T.V.A. in suma de X lei in baza acelorasi facturi inscrise in “Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA” dar care au facut obiectul mai multor cereri de rambursare, respectiv:

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/17.12.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/02.03.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 1-3;

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/17.06.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/12.08.2014) si cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/28.10.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/14.01.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 5 si 6;

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/08.07.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/20.08.2014) si cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/28.10.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/14.01.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 7 si 18;

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/28.10.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/14.01.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 8-11;

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/17.12.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/02.03.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 12 si 13;

- cererea de rambursare inregistrata sub nr.X/28.10.2014 cu numarul de referinta X (ce a fost solutionata prin decizia de rambursare T.V.A. nr.X/14.01.2015), pentru facturile inscrise la pozitiile 19-26.

Avand in vedere faptul ca dreptul de rambursare al solicitantilor nu este absolut, ci este conditionat de indeplinirea unor conditii reglementate expres la pct. 49 alin. (16) din Normele metodologice, care transpune art. 14 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, solicitarea contestatarei privind rambursarea T.V.A. este nejustificata in conditiile in care T.V.A. in suma de X lei a mai fost anterior solicitata prin alte cereri ce au fost solutionate prin deciziile de rambursare T.V.A nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015, comunicate contribuabilei.

Prin contestatia formulata societatea nerezidenta X sustine faptul ca a depus o noua cerere de rambursare pentru intreg anul 2014, deoarece motivul pentru respingerea sumei de X lei la rambursare este faptul ca facturile au fost deja incluse in mai multe cereri de rambursare, iar pentru a evita cererea de mai multor ori la rambursare a facturilor a solicitat retragerea cererilor de rambursare T.V.A. cu numarul de referinta X, X, X, X, X si X.

In raport de cele anterior prezentate, se retine faptul ca societatea nerezidenta X **a resolicitat rambursarea T.V.A. pentru aceleasi facturi pentru care depusese deja o cerere de rambursare, fara niciun temei legal**, in conditiile in care pct. 49 alin. (16) din Normele metodologice date in aplicarea art. 147² alin. (1) din Codul fiscal, care transpune fidel art. 14 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE prevede expres ca o cerere de rambursare se poate referi doar la facturi/documente de import **care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente.**

Resolicitarea rambursarii T.V.A. pentru aceleasi facturi printr-o noua cerere a avut loc in conditiile in care organele fiscale solutionasera deja cererile initiale prin respingere integrala, prin deciziile de rambursare nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015, comunicate societatii contestatoare, **anterior depunerii noii cereri de rambursare din 26.03.2015** ce face obiectul noii decizii de rambursare nr. X/10.02.2016 contestate.

Se retine faptul ca societatea contestatoare avea cunostinta de toate deciziile de rambursare emise, respectiv de deciziile nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015, insasi motivarea contestatiei denota cunoasterea continutului acestor decizii, prin solicitarea de retragere a cererilor de rambursare T.V.A. aferente deciziilor mai sus mentionate.

In conformitate cu prevederile art. 205 si art.207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

“Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

“Art. 207 - (1) Contestatia se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decăderii”.

Prin urmare, in conditiile in care persoana impozabila nerezidenta X avea cunostinta de deciziile nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015 prin care i-au fost solutionate nefavorabil cererile de rambursare si se considera lezata in drepturile sale prin deciziile respective, aceasta putea exercita caile de atac prevazute de Codul de procedura fiscala sub forma contestatiei administrative, pe care o putea depune in termen de 30 de zile de la comunicarea deciziilor, dupa cum se prevede la pct. 49 alin. (27) din Normele metodologice date in aplicarea art. 147² alin. (1) din Codul fiscal. De altfel, chiar actul normativ comunitar care reglementeaza sistemul rambursarilor de T.V.A. la nivel intracomunitar, in speta Directiva 2006/112/CE prevede in mod expres la art. 23 alin. (2) faptul ca deciziile de respingere a cererilor de rambursare pot fi contestate in aceleasi conditii procedurale – forma si termen – aplicabile pentru contestatiile introduse de catre persoanele impozabile rezidente.

Cum societatea nerezidenta **nu a exercitat nicio cale de atac impotriva deciziilor** nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015 (in cadrul careia avea posibilitatea sa invoce motivele si sa depuna documentatia pe care o considera necesara pentru justificarea rambursarii T.V.A. solicitata, inclusiv in ceea ce priveste substanta tranzactiilor), aceasta nu poate sa opuna organelor fiscale indrituite cu solutionarea rambursarilor de T.V.A. solicitate de persoanele impozabile nerezidente in temeiul Directivei 2006/112/CE *propria-i vinovatie si lipsa de diligenta in exercitarea cailor de atac permise de legislatia fiscala din Romania, conform principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**.*

Prin faptul ca in data de 26.03.2016 a resolicitat la rambursare taxa pe valoarea adaugata din aceleasi facturi deja respinsa la rambursare prin actele administrative comunicate anterior (in speta, deciziile de rambursare nr.X/12.08.2014, nr.X/20.08.2014, nr.X/14.01.2015, nr.X/14.01.2015, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015) societatea nerezidenta contestatoare X **a negat caracterul obligatoriu si de titlu executoriu al deciziilor, cata vreme nu a formulat contestatii si nici o alta cale de atac impotriva respingerii cererilor de rambursare initiale, in conditiile in care actele administrative fiscale, o data comunicate contribuabililor, devin opozabile si isi produc pe deplin efectele, neputand fi anulate, modificate ori desfiintate** decat in conditiile restrictive stabilite prin Codul de procedura fiscala, dupa cum rezulta din prevederile art. 45 alin. (1) si art. 47 alin. (1).

Ca atare, un asemenea procedeu folosit de contestatoare (resolicitarea T.V.A. din aceleasi facturi printr-o noua cerere, in conditiile in care cererile anterioare au fost respinse prin decizii comunicate) nu poate fi primit intrucat incalca principiul securitatii raporturilor juridice fiscale de care trebuie sa profite ambele parti implicate – contribuabili si organe fiscale. Altminteri, s-ar ajunge in situatia inacceptabila in care rezultatele solutionarii cererilor de rambursare concretizate in acte administrative fiscale sa fie inconteu eludate de contribuabili, care ar evita consecintele fiscale ale opozabilitatii acestor acte prin simpla “resolicitare” a sumelor deja respinse la rambursare.

De altfel, solicitarea contestatarei vizand retragerea cererilor anterioare nu poate fi retinuta ca intemeiata in conditiile in care acestea au fost solutionate fiind emise decizii in acest sens.

In consecinta, pretentia X de a-i fi reanalizata cererea depusa in data de 26.03.2015 este neintemeiata, iar contestatia impotriva deciziei de rambursare nr.X/10.02.2016 urmeaza a fi respinsa ca atare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (16), alin. (27) si alin. (34) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se:

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de X impotriva deciziei de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/10.02.2016 pentru T.V.A. respinsa la rambursare in suma **X lei**.

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.