



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.439

din ____2013

privind soluționarea contestației formulată de ____ Belgia, înregistrată la
D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de D.G.F.P. a municipiului București - A.M.A.V.S. - Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, prin adresa nr.____/____2013, înregistrată la direcția teritorială sub nr.____/____2013, privind contestația formulată de ____ Belgia împotriva deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.____/____2011, emisă de organul fiscal.

Competența de soluționare a fost declinată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în temeiul art.3(1) din O.P.A.N.A.F. nr.3333/2011, prin adresa nr.____/____2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013, situație ce a fost comunicată contestatoarei cu adresa nr.____/____2013, primită în data de 29.03.2013.

____ are precizat în contestație sediul în Belgia, ____, ____, cod de identificare fiscală în scopuri de T.V.A. ____, iar contestația este semnată de director general ____.

Obiectul contestației îl constituie T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de ____ lei, prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.____/____2011.

Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.____/____2011 a fost comunicată prin poștă la data de

16.12.2011, așa cum rezultă din confirmarea de primire externă nr.____, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la poștă în data de 05.01.2012, mențione înscrisă pe plicul aflat în original la dosarul contestației, astfel că, a fost îndeplinită condiția de procedură prevăzută la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(3¹) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. a municipiului București sub nr.____/____2012 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013, contestatoarea înțelege să conteste doar T.V.A. respinsă la rambursarea în sumă de _____ lei, motivând următoarele:

În fapt, pe parcursul anului 2010 a achiziționat servicii de la _____, societate stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în România, iar în baza prevederilor Directivei 9/2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea T.V.A., prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare, precum și a art.147² (1) lit.a) din Codul fiscal, era îndreptățită să solicite rambursarea taxei facturate de către furnizorii din România prin depunerea unei cereri, până la data de 30.09.2011.

Cererea sa a fost soluționată de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de rambursare, primită în data de 06.12.2011, iar în motivarea soluției de respingere a acesteia, se susține că nu au fost îndeplinite condițiile de formă, în sensul că suma taxei pe valoarea adăugată din facturile anexate și înscrise în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, nu este înscrisă în lei, precum și că, serviciile constând în închirieri de bunuri mobile corporale, potrivit art.133(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării acestora către o persoană impozabilă care acționează ca atare, este locul în care respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității economice.

Argumentele de drept general valabile pentru motivele de fapt invocate de către organul fiscal competent, sunt considerate de către contestatoare ca neîntemeiate, deoarece principiul fundamental care stă la baza rambursărilor de T.V.A. către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru al U.E. și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, este acela că aceste persoane au dreptul de a solicita rambursarea taxei facturate de către persoanele impozabile și achitate de către acestea pentru serviciile/bunurile care i-au fost prestate/livrate în beneficiul său pe teritoriul României, atât timp cât aceste servicii/bunuri

sunt folosite în scopul desfășurării de activități care dau drept de deducere a TVA.

În plus, conform art.3 lit. a) din Codul fiscal, unul dintre principiile de bază ale sistemului fiscal din România este neutralitatea măsurilor fiscale, acesta fiind și unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul U.E. În baza acestui principiu, contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturată de către alte persoane impozabile și achitate de către aceștia pentru serviciile/bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care dau drept de deducere.

În cazul său, contestatoarea consideră că respingerea solicitării de a recupera TVA aferentă bunurilor achiziționate de la furnizor, strict pe baza unor condiții de formă și nu de fond, constituie o încălcare a principiului neutralității taxei, atât timp cât furnizorul a colectat și a plătit respectiva taxă la bugetul statului român, precum și a principiului fundamental care stă la baza prevederilor Directivei 9/2008 cu privire la recuperarea TVA aferentă serviciilor achiziționate și utilizate pentru a desfășura activități care dau drept de deducere a TVA. De asemenea, aceasta consideră că, prin anularea dreptului său de a recupera TVA solicitată spre rambursare în condițiile legale, are loc o dublă impunere din punct de vedere al TVA a operațiunilor respective, ceea ce contravine principiului neutralității taxei.

Totodată, prevederile Directivei 9/2008 evidențiază faptul că introducerea unor norme comunitare în ceea ce privește rambursarea TVA persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării în care se solicită rambursarea, marchează evoluția către o liberalizare eficientă a circulației persoanelor, mărfurilor și serviciilor, prin care se sprijină astfel finalizarea procesului de integrare europeană. Mai mult, se precizează că aceste norme nu trebuie să conducă la un tratament diferit aplicat persoanelor plătitoare de TVA în funcție de statele membre ale UE pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite.

Prin urmare, pe baza celor menționate, contestatoarea consideră motivele de fapt invocate de către organul fiscal competent în decizia atacată, ca fiind în contradicție cu prevederile Directivei 9/2008, precum și principiilor generale care stau la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul U.E., care se adresează tuturor statelor membre, printre care și România, întrucât respingerea dreptului la rambursarea TVA strict în baza nerespectării unor condiții de formă, restricționează liberalizarea tranzacțiilor și conduce la aplicarea unui tratament diferit și discriminatoriu.

Contestatoarea consideră că nu există nicio prevedere legală care să menționeze, în mod explicit, faptul că facturile în original, ce trebuie să fie anexate cererii de rambursare a TVA depuse de către nerezident la autoritățile fiscale române, ce trebuie anexate cererii depuse în temeiul art.147² (1) lit.a) din Codul fiscal, trebuie să fie în conformitate cu dispozițiile

art.155(5) din același act normativ. Punctul 49(8) lit.e) din Norme precizează doar că cererea de rambursare trebuie să conțină pentru fiecare factură baza impozabilă și cuantumul taxei, exprimate în lei, condiție îndeplinită în mod clar de cererea depusă prin lista operațiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA.

În vederea evitării unor discuții viitoare ce ar putea să apară în legătură cu cererea depusă, contestatoarea depune în susținere facturile corectate (anexa 2), primite de la furnizor cu nr.3-36, întocmite în conformitate cu prevederile art.155(5) din Codul fiscal.

Concluzionând, contestatoarea consideră că este îndreptățită să recupereze de la statul român taxa achitată furnizorilor pentru serviciile prestate pe teritoriul României în perioada 01.10-31.12.2010, drept pentru care motivele susținute de organul fiscal sunt nefondate, iar respingerea cererii fiind neîntemeiată, și solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea deciziei emise de organul fiscal competent referitoare la restituirea TVA în sumă de _____ lei.

În drept, argumentele formulate se fundamentează pe dispozițiile Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, O.G.nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr.554/2004, O.M.E.F.nr.4/2010, Directiva 2008/9/CE.

II. Prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.____/____2011, organul fiscal competent a respins la rambursare T.V.A. în sumă totală de _____ lei, solicitată la rambursare prin cererea înregistrată sub nr.____/____2011, în baza art. 147² (1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, motivând în fapt, că facturile înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare la pozițiile 1-32, 37 nu au indicat taxa în lei, facturile înscrise la pozițiile 33-36 se referă la prestări de servicii constând în închirieri de bunuri mobile corporale (toaale ecologice) pentru care, potrivit art.133(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul de prestare a serviciilor către o persoană care acționează ca atare, este locul în care respectiva persoană care primește serviciile își are sediul activității sale economice.

Temeiurile de drept, invocate în actul administrativ fiscal atacat, sunt prevederile art.126(1), art.133(2), art.146(1), art.155(5) lit.j) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.72(1) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului fiscal, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea poate beneficia de rambursarea T.V.A. în sumă de ____ lei, în condițiile în care în documentele anexate la contestație nu este precizată natura serviciilor, ci doar mențiunea conform contract, iar în facturile cu același număr, întocmite în euro, anexate cererii de rambursare, sunt menționate servicii de naturi diverse, fără a fi menționată T.V.A. în lei.

În fapt, organul fiscal competent a respins la rambursare T.V.A. în sumă totală de ____ lei, motivând că facturile înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare la pozițiile 1-32, 37 nu au indicată taxa în lei, facturile înscrise la pozițiile 33-36 se referă la prestări de servicii constând în închirieri de bunuri mobile corporale(toaleta ecologice) pentru care, potrivit art.133(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul de prestare a serviciilor către o persoană care acționează ca atare, este locul în care respectiva persoană care primește serviciile își are sediul activității sale economice.

Împotriva acestor constatări se formulează parțial contestație, pentru T.V.A. în sumă de ____ lei, motivată pe faptul că respingerea rambursării TVA aferentă bunurilor achiziționate de la furnizor, strict pe baza unor condiții de formă și nu de fond, constituie o încălcare a principiului neutralității taxei, atât timp cât furnizorul a colectat și a plătit respectiva taxă la bugetul statului român, precum și a principiului fundamental care stă la baza prevederilor Directivei 9/2008 cu privire la recuperarea TVA aferentă serviciilor achiziționate și utilizate pentru a desfășura activități care dau drept de deducere a TVA.

Cu adresa nr.____/____2013 D.G.F.P. Județul Brăila a comunicat contestatoarei că a fost declinată competența de soluționare în favoarea sa, și a solicitat să comunice care sunt facturile înscrise în cererea de rambursare a T.V.A. ce compun suma contestată, cerere la care nu s-a răspuns.

În drept, potrivit prevederilor art.147² (1) lit.a), art.155(5) lit.h) și lit.j) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

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;**

.....
Art.155

.....
(5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

.....
h) **denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate,**

precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

.....
j) **indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;**”

Conform prevederilor pct.49 din H.G.nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

”Normele metodologice:

49.

.....

(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.

.....
(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).

(12) Solicitantul trebuie să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit în conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificările ulterioare.

(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 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).

.....
(33) Prevederile alin. (1)-(32) se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(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 persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008.”

Din aceste prevederi legale rezultă că pentru a beneficia de rambursarea T.V.A. achitată până la data depunerii cererii de rambursare, persoanele impozabile nerezidente trebuie să transmită organului fiscal competent, anexate acesteia, copii de pe facturile ce fac obiectul solicitării, în care să se înscrie taxa în lei, precum și natura bunurilor sau serviciilor achiziționate.

Analizând documentele anexate atât cererii de rambursare, cât și contestației, precum și informațiile înscrise în acestea, organul de soluționare constată neconcordanțe între informațiile furnizate de acestea.

Astfel, în cererea de rambursare înregistrată la organul fiscal competent sub nr.____/____2011, la pozițiile 1-9, 11-12, 14-15,17-18, 20-22, 24-26, 28-37 s-a înscris codul 10 și s-a menționat "Proiect de instalare", iar în facturile anexate acesteia sunt înscrise alte informații, care nu au legătură cu descrierea din cerere.

De asemenea, în facturile în lei anexate contestației, la denumire produs/serviciu/lucrare s-a înscris "Services according to the contract", iar în cele anexate cererii sunt făcute alte mențiuni la aceeași coloană.

La pozițiile 10, 13, 16, 19, 23, 27 din cererea de rambursare, s-a înscris codul 2, ce reprezintă închiriere de mijloc de transport, conform codificării de la pct.49(9) pct.2 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dar în facturile respective s-a înscris mențiunea "Services according to the contract" fără a depune și contractul încheiat pentru prestarea acestui serviciu.

În concluzie, contestatoarea nu a probat natura serviciilor pentru care solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată, iar documentele anexate contestației nu pot constitui probe pentru soluționarea favorabilă a cauzei, pentru motivele reținute anterior.

Totodată, organul de soluționare nu a putut identifica din ce facturi se compune suma contestată și nici nu a primit răspuns de la contestatoare în acest sens, urmare solicitării sale din adresa nr.____/____2013.

Referitor la susținerea acesteia că respingerea rambursării TVA aferentă bunurilor achiziționate de la furnizor, strict pe baza unor condiții de formă și nu de fond, constituie o încălcare a principiului neutralității taxei, atât timp cât furnizorul a colectat și a plătit respectiva taxă la bugetul statului român, organul de soluționare constată că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu poate fi vorba de o încălcare a principiului neutralității fiscale, în condițiile în care nu a fost probată existența unor reglementări în legislația comunitară sau națională, care să implice diferențe semnificative de tratament între statele membre ale Uniunii Europene privind activitățile desfășurate pe teritoriul comunitar, din punct de vedere al T.V.A.

În ceea ce privește susținerea că a fost încălcat principiul fundamental care stă la baza prevederilor Directivei 9/2008 cu privire la recuperarea TVA aferentă serviciilor achiziționate și utilizate pentru a desfășura activități care dau drept de deducere a TVA, organul de soluționare nu se poate pronunța, deoarece contestatoarea nu a menționat în ce mod a fost încălcat acesta.

De altfel, contestatoarea susține că au fost încălcate aceste principii de către organul fiscal ce a soluționat cererea de rambursare, strict pe baza

unor condiții de formă și nu de fond, dar fără să țină cont de faptul că la art.4 lit.a) din Directiva 9/2008/CE, la care face trimitere, se dispune:

”Articolul 4

Prezenta directivă nu se aplică cu privire la:

(a) cuantumurile TVA care, conform legislației statului membru de rambursare, au fost facturate incorect;”

Ori în legislația statului român, așa cum am reținut anterior, este obligatoriu ca T.V.A. solicitată la rambursare să fie înscrisă în lei.

Cum documentele anexate contestației nu îndeplinesc condițiile pentru a constitui probe în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru motivele reținute anterior, organul de soluționare privește contestația privind T.V.A. respinsă la rambursarea în sumă de ____ lei ca neîntemeiată, urmând să o respingă pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de ____ Belgia, pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de ____ lei, prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.____/____2011, emisă de D.G.F.P. a municipiului București - A.M.A.V.S. - Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ, la instanța de contencios administrativ competentă, potrivit legii.

DIRECTOR EXECUTIV,