

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL BUCUREȘTI
SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

SENTINȚA CIVILĂ NR. 4451
ȘEDINȚA PUBLICĂ DE LA [REDACTED] 2012
CURTEA CONSTITUITĂ DIN:

PREȘEDINTE - [REDACTED]
GREFIER - [REDACTED]

Pe rol se află pronunțarea asupra acțiunii în contencios administrativ-fiscal formulată de *reclamanta* [REDACTED], în contradictoriu cu *pârâții* DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BRĂILA și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, având ca obiect „*anulare act administrativ*”.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința publică din data de [REDACTED] 2012, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat succesiv pronunțarea pentru data de [REDACTED] 2012 și respectiv, [REDACTED] 2012, când a hotărât următoarele:

CURTEA,

Deliberând asupra cauzei de față, reține următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul acestei instanțe la data de [REDACTED] 2012, sub nr. [REDACTED]/2012, *reclamanta* [REDACTED] a solicitat instanței, în contradictoriu cu *pârâții* DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BRĂILA și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, ca prin hotărârea ce o va pronunța să dispună:

- anularea Deciziilor D.G.F.P. Brăila nr. [REDACTED] 2011 și nr. [REDACTED] 2011;
- obligarea D.G.F.P.M.B. la soluționarea cererilor de rambursare a TVA nr. [REDACTED] 2008 și nr. [REDACTED] 2009 și, prin urmare, la rambursarea sumei totale de [REDACTED] lei, compusa din suma de [REDACTED] lei corespunzătoare anului 2007, și respectiv de [REDACTED] lei corespunzătoare anului 2008;
- cu cheltuieli de judecată.

În motivare, reclamanta a arătat că, în fapt, în baza prevederilor art. 147 ind. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat rambursarea TVA-ului plătit în cursul anilor 2007 și 2008 pentru servicii de transport de persoane pentru care locul prestării, în scopuri de TVA, a fost în România. În acest scop, urmând procedura legală stabilită prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane neimpozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene (în continuare "procedura de rambursare") a depus cererile de rambursare a TVA:

- cerere de rambursare a TVA pentru anul 2007 nr. [REDACTED] 2008 prin care a solicitat rambursarea taxei în suma de [REDACTED] lei (anexa nr. 3) și

- cerere de rambursare a TVA pentru anul 2008 nr. [redacted] 2009 prin care a solicitat rambursarea taxei in suma de [redacted] lei (anexa nr. [redacted]) cereri pentru care, conform aceleiași proceduri, parata D.G.F.P.M.B. a stabilit numărul de referință [redacted]. A prezentat acesteia documentele si informațiile solicitate de către acesta, precum si precizările pe care le-a considerat necesare pentru a dovedi ca îndeplinește condițiile impuse de lege pentru rambursarea TVA, respectiv de prevederile pct. 49 alin. (1) - (9) din normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare.

In [redacted] 2011, după [redacted] ani, respectiv doi ani, de la depunerea lor, cererile de rambursare a TVA aferenta anilor 2007 si 2008 depuse de subscrisa au primit un răspuns, dar [redacted] din partea Compartimentului de specialitate, asa cum prevede Procedura de rambursare, si din partea paratei D.G.F.P. Brăila, prin deciziile acestui organ nr. [redacted] 2011 (anexa nr. 1) si nr. [redacted] 2011 (anexa nr. 2), răspuns prin care, se refuza, in opinia noastră eronat si nelegal, rambursarea TVA solicitat la rambursare. Motivele refuzului de rambursare a TVA invocate au fost:

- neprezentarea documentelor prin care sa se faca dovada ca persoanele fizice înscrise in anexe la facturile prezentate sunt angajate sau administratori ale societăților beneficiare ale serviciilor de management prestate de către subscrisa, precum si faptul ca aceștia au beneficiat de serviciile de transport in interesul activităților economice ale societăților angajatoare;

- neprezentarea in termenul stabilit prin adresa nr. [redacted] din [redacted] 2010 a documentelor justificative constând in comenzi cu detaliile transporturilor.

Reclamanta apreciază că motivele invocate sunt netemeinice întrucât, pe de o parte, documentele solicitate cu privire la persoanele fizice care au călătorit efectiv nu sunt aplicabile spetei, iar pe de alta parte, detaliile transporturilor au fost prezentate organului competent de soluționare a cererilor, respectiv Compartimentului de specialitate, dar intr-o alta maniera decât sub forma unor comenzi formalizate de transport, acestea nefiind, in realitate, formalizate defel.

Reclamanta a contestat deciziile prin care s-a refuzat rambursarea TVA aferent anilor 2007 si 2008, atat la organul emitent al acestora, parata D.G.F.P. Brăila, cat si la Compartimentul de specialitate (parata D.G.F.P.M.B.) - anexe 9 - 12 la prezenta. Contestațiile subscrisei au primit drept răspuns:

- pe de o parte, Deciziile D.G.F.P. Brăila nr. 231/ [redacted] 2011 si nr. [redacted] 2011 emise de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul acestui organ fiscal, comunicate prin posta in data de [redacted] 2011, prin care se resping contestațiile ca netemeinice, anexe nr. [redacted] si [redacted] la prezenta;

- pe de alta parte, o adresa de răspuns din partea Compartimentului de specialitate - Adresa D.G.F.P.M.B. nr. [redacted] /29.09.2011 - anexa nr. 15 la prezenta - prin care organul de soluționare a cererilor de rambursare a TVA ale subscrisei isi declina competenta de soluționare a cererilor de rambursare a TVA către un alt organ de soluționare, in speța parata D.G.F.P. Brăila, in baza unui pretins act normativ care nu exista, nefiind publicat in Monitorul Oficial al Romaniei.

În ceea ce privește motivele de fapt și de drept, reclamanta a invocat excepția necompetentei materiale a D.G.F.P.Brăila de a soluționa cererile de rambursare a TVA - deciziile atacate sunt nelegale, fiind emise de către un organ necompetent sa soluționeze cererile nerezidentilor de rambursare a TVA

Conform prevederilor punctului 9 din Procedura de rambursare, „în compartimentul de specialitate întocmește Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze in România...”, iar conform punctului 4.1 din aceeași Procedura "de la registratura [a D.G.F.P. MB], cererea însoțita de documentație, se repartizează Serviciului de

administrare a contribuabililor nerezidenti din cadrul Activității de metodologie si administrare a veniturilor statului, denumit... compartiment de specialitate ...".

Astfel, singura autoritate competenta sa soluționeze in mod legal cererile de rambursare a TVA este Compartimentul de specialitate, rezultând faptul ca decizia altui organ fiscal, cum este D.G.F.P. Brăila, Activitatea de inspecție fiscală, este nelegală, nula de fapt si inopozabila noua.

In textul deciziilor atacate, al deciziilor de soluționare a contestațiilor, precum si in adresa de răspuns a paratei D.G.F.P.M.B. nr. [redacted].2011, se indica drept baza legala a transferului de competenta de soluționare a cererilor de rambursare a TVA un pretins ordin al ministrului finanțelor publice, O.M.F.P. nr. 2696/16.11.2010 privind reglementarea unor aspecte legate de parcurgerea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adugata depuse pana la data de [redacted].2009 de persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, ordin care ar modifica de fapt O.M.F.P. nr. 523/2007 cu privire la competenta de soluționare a cererilor contribuabililor de rambursare a TVA din sarcina paratei D.G.F.P.M.B. in sarcina unor alte organe fiscale.

Or, actul normativ invocat drept O.M.F.P. nr. 2696/2010 nu este publicat in Monitorul Oficial al României, si, prin urmare, nu ne este opozabila aceasta modificare a Procedurii de rambursare aprobata prin O.M.F.P. nr. 523/2007.

În raport de prevederile art. 11 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative, republicata, cu modificările ulterioare, Nu se poate pretinde ca un ordin de modificare a unui alt ordin al ministrului finanțelor publice prin care s-a stabilit o procedura de soluționare a cererilor unor contribuabili, ordin intrat in vigoare prin publicarea lui in Monitorul Oficial al României, ar reprezenta un act cu caracter individual atâta timp cat ceea ce se modifica privește însăși procedura de soluționare, fiind evident in interesul publicului (contribuabililor) sa cunoască aceste modificări ale procedurii pe care si ei trebuie sa o urmeze.

Așadar, nefiind nici clasificat potrivit legii, actul menționat nu intra in sfera actelor exceptate de la publicarea in Monitorul Oficial, astfel ca, in lipsa publicării sale, el nu a intrat in vigoare si este lipsit de efecte în ceea ce o privește pe reclamantă.

Prin urmare, în opinia acesteia, singurul organ competent de soluționare a cererilor de rambursare a TVA este parata D.G.F.P.M.B., prin Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenti din cadrul Activității de metodologie si administrare a veniturilor statului (compartimentul de specialitate).

Pe fond, reclamanta arată că a respectat întocmai procedura legala de solicitare a rambursării TVA aferent anilor 2007 si 2008, prin depunerea cererii standard [redacted], in forma si in condițiile cerute de lege, precum si faptul ca atat organul competent de soluționare a cererilor de rambursare a TVA, respectiv parata D.G.F.P.M.B., cat si chiar organul care, nelegal, s-a investit cu competenta de soluționare a cererilor subscrisei de rambursare a TVA, respectiv parata D.G.F.P. Brăila, nu au contestat sub nici o forma faptul ca a respectat întocmai procedura legala de solicitare a rambursării TVA.

In cursul normal al derulării procedurii de rambursare, organul competent de soluționare a cererilor de rambursare a TVA, parata D.G.F.P.M.B., a solicitat informații suplimentare celor furnizate cu ocazia depunerii cererii standard [redacted] fiind înaintat un răspuns prompt si cu buna credință acestor solicitări.

Apoi, dupa declinarea de competenta in favoarea paratei D.G.F.P. Brăila, parata D.G.F.P.M.B. nu a răspuns cererilor de rambursare a TVA, în timp ce, parata D.G.F.P. Brăila a ignorat informațiile suplimentare furnizate către D.G.F.P.M.B. si a emis atat deciziile de rambursare a TVA prin care este refuzata rambursarea TVA, motivat

tocmai lipsa unor documente care sa susțină cererile de rambursare a TVA, precum si deciziile de soluționare a contestațiilor subscrisei împotriva deciziilor de rambursare prin care se refuza rambursarea sumelor solicitate.

În raport de toate aceste considerente și dispozițiile legale, reclamanta apreciază că îndeplinește toate condițiile legale pentru rambursarea TVA, asa cum sunt ele stabilite prin Codul fiscal si legislația subiancenta acestuia prin care sunt implementate prevederile Directivei a 8-a de TVA (Directiva 79/1072/EEC din 6 decembrie 1979).

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de fond si de forma pentru solicitarea rambursării TVA, reclamanta arată că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de Codul fiscal cu privire la justificarea dreptului de deducere al taxei solicitate la rambursare, prin furnizarea următoarelor documente:

- codul de TVA din Olanda al subscrisei,
- facturi in original si anexe la facturi,
- copii dupa extrasele de cont de unde rezulta plata TVA aferent acestor facturi;
- contractele, in copie, in baza căruia au fost prestate serviciile de transport.

În ceea ce privește solicitarea paratei D.G.F.P.M.B. de a prezenta deconturi de deplasare pentru persoanele fizice transportate nu putea sa producă niciun efecte in cazul in care "TVA solicitata la rambursare era cuprinsa in facturi emise pe numele acestor persoane fizice.

Or, prin scrisoarea noastră cu nr. .20101 prin care a răspuns solicitărilor primite cu adresa paratei D.G.F.P.M.B. nr. .2010, în sensul ca in speța, facturile nu au fost emise pe numele salariaților (sau administratorilor subscrisei) ci direct pe numele societății, facturile in cauza fiind la dispoziția compartimentului de specialitate in original, anexate direct cererilor in format standard

De aceea, cerința in cauza nu poate fi înțeleasa decât printr-o nevoie a organului de soluționare a cererilor de rambursare de a se asigura ca nu exista si astfel de situații. Serviciile de transport achiziționate (cele aferente TVA solicitat la rambursare) sunt servicii de transport in sistem charter si nu de linie - lucru care reiese din contractele puse la dispoziția organului de soluționare a cererilor de rambursare, si nu se emite niciun fel de documente pe numele persoanelor fizice transportate, fiecare transport in parte fiind individualizat pe baza comenzilor, telefonice sau prin mijloace electronice de comunicare (e-mail) efectuate de către reprezentanții subscrisei, care cuprindeau detaliile de transport referitoare la ruta, data si numele persoanelor care urmau a fi transportate.

În ceea ce privește motivele invocate in deciziile de rambursare a TVA prin care s-a dispus nerambursarea sumelor solicitate la rambursare, reclamanta arată că nu i-au fost solicitate documente "prin care sa se faca dovada ca persoanele fizice înscrise in anexele la facturile prezentate sunt angajate sau administratori ale societăților beneficiare ale serviciilor de management prestate de către subscrisa, precum si faptul ca aceștia au beneficiat de serviciile de transport in interesul activităților economice ale societăților angajatoare" si nici documente "justificative constând in comenzi cu detaliile transporturilor". Astfel, este evidenta netemeinicia motivelor invocate de către parata D.G.M.F. Brăila in refuzarea rambursării TVA solicitat.

In al doilea rand, solicitarea unor documente ca "deconturile de deplasare" s-a făcut sub condiția "daca facturile sau alte documente legal recunoscute sunt emise pe numele salariaților unei persoane impozabile", condiție care nu este îndeplinita in speța.

In al treilea rand, asa cum reiese din contractele de transport prezentate, serviciile de transport in cauza au fost prestate in baza contractelor scrise si nu pe baza de comenzi. Fiind vorba despre servicii angajate pe termen lung, pe baza de contract cu prevederi generale, detaliile fiecărei deplasări sunt stabilite înainte de fiecare deplasare,

dupa cum era nevoie. Aceste detalii nu sunt insa formalizate in comenzi scrise, prin natura contractului, ele fiind cel mai adesea incluse in mesaje electronice, dar au fost si cazuri in care au fost stabilite telefonic. Totuși, detaliile fiecărui transport au fost incluse in anexele la facturile de transport, acolo unde sunt precizate traseul, data si numele persoanelor transportate. Este astfel evident ca informațiile respective au fost puse la dispoziția organului de soluționare a cererii de rambursare.

Referitor la motivele invocate in deciziile de soluționare a contestațiilor împotriva deciziilor de rambursare a TVA, reclamanta arată că, pe de o parte, texte legale, pe care nu numai ca nu le contesta, dar le-a aplicat in solicitarea de rambursare a TVA, si anume art. 147 ind. 22 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 49 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, iar pe de alta parte, în mod nereal se pretinde ca ar fi afirmat ca "simpla achiziție a unui serviciu pe numele acesteia, justificata prin contracte, facturi si documente de plata" ar constitui o prezumție a utilizării in scop economic a serviciului achiziționat", indicând contra argumente in care se amesteca jurisprudenta Curții Europene de Justiție cu prevederi ale Codului fiscal romanesc si ale normelor sale de aplicare care privesc impozitul pe profit si nu TVA.

În final, reclamanta susține a fi avut în vedere faptul că nu i s-a cerut, nici prin procedura de rambursare si nici prin solicitările ulterioare de informații "sa probeze, cu documente justificative, necesitatea efectuării deplasărilor efectuate", iar în cazul în care s-ar fi formulat o asemenea pretenție, aceasta ar excede cadrul legal stabilit prin procedura de rambursare, precum si faptul ca invocarea controlului fiscal in cadrul procedurii de rambursare nu are legătura cu soluționarea cererilor de rambursare a TVA.

În drept, reclamanta și-a întemeiat prezenta acțiune pe prevederile Codului de procedura fiscala, art. 205 si următoarele; Codului fiscal, art. 147 ind. 2; OMFP nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a TVA către persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene și Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative, art. 11.

În dovedire, reclamanta a atașat acțiunii o serie de înscrisuri, în fotocopie.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București a formulat întâmpinare, prin care a invocat *excepția necompetenței materiale* a Curții de Apel București, în ceea ce privește capetele de cerere privind anularea Deciziei DGFP Brăila nr. /15.02.2011 si obligarea DGFPMB la soluționarea cererii de rambursare a TVA nr. .2008, în raport de dispozițiile art. 10 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, *excepția lipsei calității procesuale pasive a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București*, în esență, întrucât deciziile nr. .2011 si nr. .2011 au fost emise de DGFP Brăila, învederând, de asemenea, faptul că cererile de rambursare a TVA nr. .2008 si nr. .2009 au fost solutionate de către DGFP Brăila prin Deciziile nr. .2011 si nr. .2011, întrucât potrivit OMFP nr. 2696/16.11.2010 competenta de soluționare a acestor cereri de rambursare a fost delegata organului de inspecție fiscala teritorial si anume de la nivelul DGFP Județul Brăila și *excepția inadmisibilității*, în raport de cererea reclamantei de anulare a unor decizii de rambursare TVA nr. .2011 si nr. .2011 si obligare la soluționarea cererilor de rambursare a TVA nr. .2008 si nr. .2009, cu consecința rambursării TVA-ului solicitat, întrucât împotriva acestor decizii reclamanta a formulat contestație in procedura prealabila, ce s-a finalizat prin emiterea unor decizii de soluționare a

contestațiilor de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Brăila, care sunt definitive în sistemul cailor administrative de atac și a căror anulare putea fi solicitată la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicarea acestora, conform dispozițiilor art.11 alin.(1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

Pe fondul cauzei, pârâta a solicitat respingerea cererii, ca neîntemeiată, pentru următoarele considerente:

Fata de prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 2696/16.11.2010 privind reglementarea unor aspecte legate de parcurgerea procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a TVA depuse până la data de 31.12.2009, de 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, pârâta apreciază a fi competentă de a soluționa cererile de rambursare a TVA, formulate de societatea reclamantă, DGFP Brăila.

În ceea ce privește rambursarea de taxă către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de T.V.A. în România, sunt aplicabile prevederile art.1472 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În același context speței îi sunt aplicabile prevederile pct.49 alin. (4) din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Fata de aceste dispoziții legale exprese, aplicabile speței în cauză, este evident că orice persoană impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de T.V.A. în România, stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei achitate în condițiile în care aceasta demonstrează cu documente justificative că bunurile sau serviciile achiziționate, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate pentru operațiuni aferente activității sale economice.

De asemenea, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "La stabilirea sumei unui impozit sau taxă, (...) autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic (...)".

Prin urmare, arată pârâta, atât timp cât [numele societății] nu a fost în măsură să probeze, cu documente justificative, necesitatea deplasărilor efectuate, chiar mai mult afirmând, prin contestația depusă la organele fiscale, că "detaliile transportului/comenzile se efectuau fie electronic, prin e-mail, fie telefonic, iar copiile comenzilor electronice sunt dificil de obținut datorită vechimii acestora și a faptului că persoanele implicate nu mai lucrează demult în cadrul grupului Rompetrol", în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a respins rambursarea TV.A. aferentă serviciilor nejustificate.

De asemenea, simpla prezentare a unor documente justificative constând în facturi, contracte și ordine de plată, nu dă drept de deducere a T.V.A. în mod obligatoriu, netrebuind confundată justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare cu justificarea de către persoanele impozabile, cu dovezi obiective, că serviciile achiziționate sunt în interesul desfășurării activității economice.

De altfel, dispozițiile pct. 49 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevăd că "organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile să prezinte informații suplimentare necesare pentru a stabili dacă o cerere de rambursare este justificată".

Pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BRĂILA a formulat, de asemenea, întâmpinare, prin care a solicitat respingerea cererii reclamantei, ca nefondată, pentru următoarele considerente:

Prin cererea introductivă se invocă aceleași motive susținute și prin contestațiile administrative prealabile, care au fost avute în vedere de organul de soluționare a contestațiilor la emiterea Deciziilor nr.231 și nr.232 din [redacted] 2011 și care, pe lângă faptul că sunt contradictorii, nu sunt de natură să dovedească nelegalitatea actelor atacate deoarece au la bază exclusiv interpretări subiective ale dispozițiilor legale aplicabile în speță și aprecieri nefondate cu privire la pretinsa nelegalitate și caracterul abuziv al măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală.

În opinia pârâtei, susținerile contestatoarei privind necompetența D.G.F.P. Brăila de a emite actele atacate sunt eronate, în condițiile în care speței îi sunt aplicabile prevederile art. 32 alin. 1 și art. 36 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală, iar pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală a creanțelor datorate de contribuabilii nerezidenți, care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, competența revine organului fiscal stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Ori, în speță, prin Ordinul M.F.P. nr.2696/16.11.2010 privind reglementarea unor aspecte legate de parcurgerea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată depuse până la data de 31.12.2009, de persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de T. VA. în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, s-a dispus:

„art.1 - prin derogare de la prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.523/2007, ca anumite activități din procedura privind soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată depuse, să fie îndeplinite de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, potrivit prezentului ordin;

art.2 - cererile de rambursare a T.V.A. depuse până la data de 31.12.2009 de persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de T. VA. în România dar stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene să se predea de Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți din cadrul D.G.F.P. a Municipiului București, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, pe bază de protocol de predare - primire”.

Potrivit prevederilor art.147 ind. 2 alin. 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rambursarea taxei pe valoarea adăugată se acordă persoanei impozabile neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de T.V.A. în România, stabilită în alt stat membru, în măsura în care bunurile și serviciile achiziționate sau importate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de către persoana impozabilă pentru operațiuni aferente activității sale economice pentru care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să deducă taxa dacă aceste operațiuni ar fi fost efectuate în România.

În atare condiții, arată pârâta, reclamanta [redacted] ar fi fost în drept să obțină rambursarea T.V.A. doar dacă ar fi demonstrat, cu documente justificative, că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în scop economic, pentru operațiuni aferente activității sale economice, condiție nerealizată de către acesta și nedovedită nici în acțiunile formulate în calea administrativă de atac nici în cererea introdusă la Curtea de Apel București.

Pârâta mai arată că, prin adresa nr. [redacted] din 22.02.2010, D.G.F.P. a municipiului București - Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrarea Contribuabililor Nerezidenți, a solicitat contestatoarei documentele care au stat la baza

emiterii facturilor anexate cererilor de rambursare (deconturi de deplasare pentru persoanele fizice care apar în facturile aferente serviciilor de transport din care să rezulte persoanele beneficiare ale serviciilor aferente facturilor pe care nu este făcută nicio mențiune în acest sens, documente din care să rezulte că activitatea desfășurată este în beneficiul contribuabilului nerezident, precum și locul de plecare și de sosire a transportului aferent facturilor pe care acesta nu este menționat, precum și documente justificative care au stat la baza întocmirii facturilor pe care s-a menționat „contravaloare servicii neefectuate”), precizându-se faptul că neprezentarea celor solicitate are drept consecință respingerea rambursării de T.V.A.

Prin adresa înregistrată sub nr.2010, ... a precizat printre altele, că în desfășurarea activității sale, ocazional, anumite persoane cu funcții de conducere în grupul ... au călătorit pentru a se întâlni, anumite deplasări având loc doar pe teritoriul României, pentru care susține că, potrivit Directivei europene a 8-a de T.V.A., a solicitat rambursarea taxei, precum și că, nu utilizează deconturi de deplasare „formalizate în legătură cu persoanele fizice care s-au deplasat cu aeronavele” comenzile cu detaliile transportului efectuându-se pe bază de e-mail sau telefonic. De asemenea, a solicitat prelungirea termenului de prezentare a acestor documente cu ... de zile (motivând că documentele sunt vechi iar persoanele în cauză nu mai lucrează în cadrul grupului), dar nu a mai revenit cu depunerea acestora.

Ca urmare, în data de ...2011 și respectiv ...2011, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Județul Brăila a emis pentru agentul economic nerezident Deciziile de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de T.V.A. în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. ... și nr. ... prin care s-a stabilit respingerea la rambursare a T.V.A. solicitată (de ... lei, respectiv ... lei), motivat de faptul că nu au fost prezentate documentele prin care să se facă dovada că persoanele fizice înscrise în anexele la facturile prezentate sunt angajate sau au calitatea de administratori ai societăților beneficiare ale serviciilor de management prestate de ... și/sau că aceștia au beneficiat de serviciile de transport în interesul activităților economice ale societăților angajatoare, precum și că nu au fost prezentate documente justificative constând în comenzi cu detaliile transporturilor.

Analizând actele și lucrările dosarului în raport de dispozițiile legale aplicabile, cu prioritate asupra excepțiilor neкомпetenței materiale de soluționare a cauzei în ceea ce privește capetele de cerere având ca obiect anularea Deciziei DGFP Brăila nr. ...2011 și obligarea DGFPM București la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru anul 2008, nr. ...2009, în cuantum de ... lei, respectiv inadmisibilității capetelor de cerere având ca obiect anularea Deciziei DGFP Brăila nr. ...2011 și, respectiv, obligării DIRECȚIEI GENERALE A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI București la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru anul 2007, în cuantum de ... lei, invocate de către pârâta DIRCȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, potrivit dispozițiilor art. 137 din Codul de procedură civilă, Curtea reține următoarele:

În fapt, reclamanta ... a formulat Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada ...2007 - ...2007, înregistrată sub nr. ... la data de 08.05.2008 cu numărul de referință 203 la pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București (Cererea 1, filele ...), prin care a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum

de lei, precum și Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada 2008 - 2008, înregistrată sub nr. la data de 2009 cu numărul de referință 203 la pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București (Cererea 2, filele -)**, prin care a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Prin 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, nr. , emisă de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila la data de 2011 (fila) a fost respinsă cererea de rambursare a TVA pentru perioada 2007 - 2007, în cuantum de lei, în integralitate (**Decizia 1**).

Prin 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, nr. emisă de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila la data de 2011 (fila 18) a fost respinsă cererea de rambursare a TVA pentru perioada 2008 - 2008, în cuantum lei, în integralitate (**Decizia 2**).

Împotriva **Deciziei 1** reclamanta a formulat contestație înregistrată la pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila sub nr. la data de 2011 (filele -), respinsă ca neîntemeiată prin Decizia nr. 231 din data de 2011 (filele -).

Împotriva **Deciziei 2** reclamanta a formulat contestație înregistrată la pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila sub nr. la data de 2011 (filele -), respinsă ca neîntemeiată prin Decizia nr. 232 din data de 2011 (filele -).

În ceea ce privește **competența materială** de a soluționa capetele de cerere privind anularea Deciziei DGFP Brăila nr. (Decizia 1) și, respectiv, obligarea DGFPMB la soluționarea cererii nr. 2008, având ca obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei, Curtea apreciază că, în raport de dispozițiile art. 10 alin. 1 teza I din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare, aceasta revine, sub aspect material, tribunalului, **Cererea 1** a reclamantei, adresată pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București și soluționată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila prin **Decizia 1**, dând naștere unui raport de drept fiscal diferit de cel determinat de Cererea 2, soluționată prin Decizia 2, vizând perioade diferite, fiind contestate în mod diferit și contestațiile soluționate prin acte administrative diferite, astfel încât nici la stabilirea competenței materiale de soluționare nu pot fi avute în vedere ca un tot unitar, prin cumularea sumelor solicitate cu titlu de TVA de rambursat prin cele două cereri.

Chiar dacă operațiunile ce stau la baza cererilor de rambursare sunt aceleași și problemele de drept ce se impun a fi analizate în soluționarea celor două capete de cereri distincte sunt similare, Curtea subliniază că normele referitoare la competența materială sunt norme imperative, de ordine publică, iar în măsura în care legiuitorul nu a lăsat un drept de opțiune instanței în situații de acest fel, pe principiul cine poate mai mult poate și mai puțin, Curtea nu poate reține spre competență soluționare un litigiu de natură fiscală privind o taxă cu o valoare sub 500.000 lei.

La stabilirea instanței competente din punct de vedere teritorial, instanța va avea în vedere că, potrivit dispozițiilor art. 10 alin. 3 din Legea nr. 554/2004, reclamantul este cel care poate alege instanța căreia i se adresează din cele prevăzute, astfel încât,

dat fiind faptul că acesta deja a optat pentru instanțele situate în municipiul București, apreciază că în cauză competența revine Tribunalului București, Secția a IX-a de Contencios administrativ și fiscal.

Pentru toate aceste motive expuse anterior, instanța urmează să admită excepția necompetenței materiale a Curții de Apel București, Secția a VIII-a de Contencios administrativ și fiscal pentru soluționarea capetelor de cerere având ca obiect anularea Deciziei DGFP Brăila nr. 21564/218/15.02.2011 (Decizia 1) și, respectiv, obligarea DGFPMB la soluționarea cererii nr. 05.2008 (Cererea 1), având ca obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de 21.57 lei, să disjungă aceste capete de cerere și să le decline spre competență soluționare în favoarea Tribunalului București, Secția a IX-a de Contencios administrativ și fiscal.

În ceea ce privește *excepția inadmisibilității*, Curtea o va analiza numai prin perspectiva capetelor de cerere pentru care și-a menținut competența de soluționare, respectiv în privința capetelor de cerere având ca obiect anularea Deciziei Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brăila nr. 34.309/3221/18.02.2011 (Decizia 2) și, respectiv, obligarea Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru anul 2008, în cuantum de 22.00 lei (Cererea 2).

Curtea reține că dispozițiile Codului de procedură fiscală au un caracter special, dispozițiile Legii nr. 554/2004 fiind aplicabile doar în măsura în care nu contravin acestora.

Deși nu poate fi calificată drept procedură jurisdicțională, neîndeplinind cerința independenței organului de soluționare, procedura contestației administrative fiscale se desfășoară în condiții similare sub aspectul garanțiilor procedurale (contradictorialitate, respectarea dreptului la apărare, rol activ al organului ce soluționează contestația, aplicarea principiului „non reformatio in pejus”), existând posibilitatea suspendării procedurii, pentru motive determinate.

Deci contestația administrativă în materie fiscală nu reprezintă doar o cerere de revocare a actului administrativ în analiza căreia organul emitent sau cel ierarhic superior verifică legalitatea actului administrativ în termenul general, de 30 de zile, fără a urma o procedură bazată pe respectarea principiilor procesuale sus menționate.

În soluționarea contestației fiscale prealabile se emite un act administrativ, censurabil în justiție: decizia de soluționare a contestației.

Odată cu atacarea acesteia, se poate pune în discuție legalitatea actului administrativ fiscal, în sensul art. 205 alin. 1 teza a doua (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).

Astfel, problema care necesită analiza instanței este dacă este admisibilă o acțiune în contencios administrativ împotriva actelor administrativ-fiscale primare, în condițiile în care nu se contestă actul administrativ de soluționare a căii administrative de atac, prin care organul administrativ a analizat „motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal” (art. 213 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală).

Deși este necontestat că reclamanta a respectat dispozițiile legale privind contestația administrativă prealabilă (care are un caracter obligatoriu), în speță sunt aplicabile dispozițiile speciale reglementate de Codul de procedura fiscală, și nu dispozițiile de drept comun, care reglementează în mod expres categoria actelor administrative ce pot fi supuse jurisdicției instanțelor de contencios administrativ.

Astfel, conform dispozițiilor art. 218 din OG nr. 92/2003 în forma în vigoare la momentul emiterii deciziei de suspendare și promovării acțiunii, „Comunicarea deciziei și calea de atac” – „(1) *Decizia privind soluționarea contestației se comunică contestatorului, persoanelor introduse, în condițiile art. 44, precum și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.* (2) **Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.**”

Așadar, analiza legalității actelor fiscale contestate de către reclamanta-recurentă se realizează exclusiv în cadrul contestației asupra **deciziei emise în soluționarea fondului contestației**, în lipsa unei asemenea cenziuri neputând opera cenzura instanței de contencios administrativ asupra actului de impunere, o astfel de cerere fiind inadmisibilă.

Cum reclamanta a beneficiat de asistență juridică calificată, iar Curtea a pus în discuția acesteia excepția inadmisibilității din această perspectivă, excepție invocată de către pârâtă prin întâmpinarea comunicată la termenul din data de .2012, și aceasta nu a înțeles să-și modifice acțiunea prin includerea în obiectul analizei instanței și a Deciziei Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brăila nr. 232 din data de 11.07.2011 (filele -) de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei 2, Curtea va admite excepția inadmisibilității și va respinge aceste capete de cerere ca inadmisibile.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE:**

Admite excepția necompetenței materiale de soluționare a capetelor de cerere având ca obiect anularea Deciziei DGFP Brăila nr. [redacted] și, respectiv, obligarea DGFPM București la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru anul 2008, nr. .2009, în cuantum de lei.

Disiunge aceste capete de cerere privind pe *reclamanta*, cu sediul procesual ales la adresa din [redacted], în contradictoriu cu *pârâtii* DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BRĂILA, cu sediul în BRĂILA, DELFINULUI, Județul Brăila și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, cu sediul în sector 2, București, DIMITRIE GEROTA nr. 13 și le declină în favoarea Tribunalului București - Secția a IX-a de contencios administrativ și fiscal.

Admite excepția inadmisibilității capetelor de cerere având ca obiect anularea Deciziei Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brăila nr. [redacted] și, respectiv, obligarea Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București la soluționarea cererii de rambursare a TVA pentru anul 2008, în cuantum de lei, și respinge aceste capete de cerere ca inadmisibile.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 02.07.2012.

PREȘEDINTE,

GREFIER,

CONFIRM CU
ORIGINALUL