

DECIZIA nr. 470/2015
privind soluționarea contestației formulate de
.X. K.f.t.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 40537/18.05.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu adresa nr. .x./28.04.2015 cu privire la contestația formulată de .X. K.f.t. cu sediul în loc. X, nr. x, Ungaria, formulată prin reprezentant .Y. s.r.o. cu sediul în X, str. X, nr. x, Republica Cehă, în baza procurii transmisă prin poștă în data de 17.06.2015 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 51087/23.06.2015.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 10.04.2015 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./20.04.2015, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.03.2015, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 30.03.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei din suma totală solicitată de .x. lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea .X. K.f.t. (denumit în continuare .X.).

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Societatea arată că organul fiscal a respins la rambursare TVA aferentă pozițiilor 12-33 înscrise în lista operațiunilor, pe motivul că codul unic de TVA declarat în cerere de rambursare HU1... figurează în sistemul VIES ca valabil numai în perioada 20.02.2013 – 31.07.2013.

Cu privire de acest aspect, precizează că începând cu data de 01.08.2013 este membru al grupului fiscal HU1... dar și-a păstrat și codul său fiscal HU2....

În susținerea cauzei anexează la contestație certificatul cu privire la înregistrarea contribuabilului fiscal în scopuri de TVA pentru .X., care confirmă că compania este înregistrată sub codul de identificare fiscală ... și în același timp este membrul grupului fiscal, identificat prin CIF al grupării pentru scopuri de TVA în UE: HU1....

Totodată arată linkul de pe site-ul autorităților fiscale maghiare (NAV) unde se poate verifica corectitudinea celor susținute prin contestație.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.03.2015 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei, din cea solicitată de .x. lei în baza art. 147² alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2013, înregistrată cu nr. .x./2014, cu numărul de referință HUK..., depusă de societatea .X. – Ungaria.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene are dreptul de a solicita rambursarea TVA din România în nume propriu, în condițiile în care în momentul emiterii facturilor era membru al unui grup fiscal.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. .x./03.06.2014 cu numărul de referință HUK..., rambursarea TVA în sumă de .x. lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

Prin Decizia de rambursare TVA nr. .x./17.03.2015, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a aprobat la rambursare TVA în sumă de .x. și a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei, având în vedere că în momentul emiterii facturilor înscrise în pozițiile 12 - 33 din lista operațiunilor societatea nu deținea un cod valabil de TVA.

Societatea afirmă că este înregistrată ca plătitor de TVA sub nr. HU2... și în același timp, începând cu data de 01.08.2013, este membru al grupului fiscal cu codul de TVA HU1....

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 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 nestabilită 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 pentru importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]*”

Norme metodologice:

„49. În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită 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.*

[...]

(3) *Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:*

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) 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.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal. [...]

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. **Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.**

[...]

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintea 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.

[...]

(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.”

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

„Art. 5. [...] Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilă în statul membru de rambursare

trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită.”

Din normele legale sus-citate rezultă că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrările de bunuri, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare**, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul căruia i se solicită rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru căruia i se solicită rambursarea, să depună cererea de rambursare și să îndeplinească anumite formalități specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut, la care să anexeze toate documentele aferente, să depună documentele care să evedențieze taxa de această persoană pentru achiziția a cărei rambursare se solicită, etc.).

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

În speță sunt aplicabile și art. 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care precizează: *„fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoană stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. [...]”*

Totodată articolul 214 din aceeași act normativ precizează:

(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

[...]

(d) orice persoană impozabilă care, pe teritoriul său respectiv, primește servicii pentru care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196; [...]”

Totodată legiuitorul român prin art. 127 alin. (8) din Codul fiscal precizează:

„În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

Norme metodologice

Art. 127 alin. 4. (13) De la data implementării grupului fiscal unic conform alin. (8):

a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul:

1. va raporta în decontul de taxă menționat la art. 156² din Codul fiscal orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

2. va trimite decontul său de taxă reprezentantului;

3. nu va plăti nicio taxă datorată și nu va solicita nicio rambursare conform decontului său de taxă. [...]

Reiese, așadar, că efectul principal al implementării opțiunii de grup fiscal unic privind TVA prevăzută la articolele sus menționate este de a permite persoanelor impozabile care sunt legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale să nu mai fie tratate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, ci ca o persoană impozabilă unică. Cu alte cuvinte, o serie de persoane impozabile strâns legate fuzionează într-o nouă persoană impozabilă unică în scopuri de TVA.

Din tratarea unui grup drept persoană unică impozabilă, decurge în mod logic că grupul poate fi identificat doar în scopuri de TVA printr-un singur număr de TVA în conformitate cu articolul 214 din directiva TVA, excluzându-se orice alt număr individual de TVA. Utilizarea unui singur număr de TVA este dictată de nevoia, atât a agenților economici, cât și a autorităților fiscale din statele membre de a identifica cu certitudine persoanele care efectuează tranzacții supuse TVA.

Acest efect a fost confirmat de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-162/07, Ampliscientifica:

„19. Este necesar să se arate, în al doilea rând, că aplicarea regimului prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a șasea directivă presupune că reglementarea națională adoptată în temeiul acestei dispoziții autorizează persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru face aplicarea acestei dispoziții, persoana sau persoanele subordonate în sensul aceleiași dispoziții nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 4 alineatul (1) din a șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen, C-355/06, Rep., p. I-8863, punctul 20). De aici rezultă că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca aceste persoane subordonate să continue să depună separat declarații privind TVA și să fie identificate, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile de impunere menționate.

20. Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a șasea directivă presupune, așadar, în mod obligatoriu, atunci când este pus în aplicare de un stat membru, ca prin efectul reglementării naționale de transpunere persoana impozabilă să fie unică și să se atribuie grupului un singur număr de identificare în scopuri de TVA. În această privință, este necesar să se precizeze că faptul că în a șasea directivă se face trimitere în mod expres la un număr individual de identificare în scopuri de TVA numai odată cu introducerea, prin Directiva 91/680/CE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială 09/vol.1, p. 110), a articolului 28h, care a modificat articolul 22 alineatul (1) literele (c)-(e) din aceeași directivă, și anume ulterior exercițiilor fiscale în cauză în acțiunea principală, nu poate decât să rămână lipsit de relevanță în ceea ce privește considerațiile anterioare, întrucât utilizarea unui astfel de număr provine din necesitatea, atât pentru operatorii economici, cât și pentru autoritățile fiscale din statele membre, de a identifica cu certitudine autorii operațiunilor supuse TVA. Astfel, precizările conținute la articolul 28h nu fac decât să confirme o normă preexistentă, inerentă bunei funcționări a sistemului comun de TVA.”

Astfel, numărul individual de identificare al fiecărui membru poate fi însă menținut de către autoritățile fiscale doar pentru a permite monitorizarea activităților interne ale grupului TVA.

Din moment ce un grup TVA este considerat ca o persoană impozabilă unică, identificată prin folosirea unui număr unic de TVA, rezultă că aceasta este supusă aceluiași drepturi și obligații ca orice altă persoană impozabilă și că toate dispozițiile directivei TVA, precum și hotărârile Curții Europene de Justiție, i se aplică.

În cauza Ampliscientifica, Curtea a hotărât că tratamentul ca persoană impozabilă unică împiedică persoanele care aparțin unui grup TVA să continue să depună declarații de TVA separat ca persoane impozabile individuale, deoarece numai persoana impozabilă unică, respectiv grupul TVA, este autorizată să depună aceste declarații.

În ceea ce privește terții, grupul TVA acționează ca persoană impozabilă unică. Prin urmare, toate furnizările de mărfuri și servicii efectuate de oricare din membrii grupului către un destinatar care nu aparține acestuia sunt considerate ca fiind efectuate de grup și nu de membru individual. În mod similar, furnizările de mărfuri și servicii de către terți către unul sau mai mulți membri ai grupului sunt considerate ca fiind efectuate către grup. De asemenea, importurile și achizițiile intracomunitare efectuate de membri ai grupului sunt considerate ca fiind efectuate de grup. Astfel, situația TVA a grupului și tratamentul tranzacțiilor înspre și dinspre acesta sunt pe deplin comparabile cu cele ale unei persoane impozabile care are diverse sucursale.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă, în cazul de speță .X., membru al grupului identificat fiscal prin numărul de înregistrare pentru TVA HU1... și reprezentată de .Z. Zrt., din momentul în care a devenit membru al grupului, respectiv de la data 01.08.2013, dreptul să depună separat declarații privind TVA sau să solicite rambursarea taxei, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, a încetat.

Pentru facturile emise către societate după această dată, respectiv între data de 06 august și 24 decembrie 2013, înscrise în pozițiile 12-33 din lista operațiunilor societatea nu poate beneficia de rambursarea TVA în sumă de .x. lei.

Acest aspect este confirmat și de Serviciul de informații fiscale, dar și de autoritățile ungare, specificând că .X. deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA între perioada 20.02.2013 și 31.07.2013.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că societatea în momentul emiterii facturilor pentru care a solicitat rambursarea taxei nu deținea în nume propriu un cod valabil de TVA, iar în calitate de membru al grupului fiscal nu are acest drept, se reține că organele fiscale în mod legal au respins la rambursare suma solicitată în valoare totală de .x. lei.

Față de cele prezentate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea .X. împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.03.2015 prin care s-a respins la rambursare suma de .x. lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 127 alin. (8) și art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 5 din Directiva a 9-a - 2008/9/CE, art. 11 și art. 214 din Directiva 2006/112/CE și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. K.f.t.** împotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.03.2015 prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **.x. lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.