

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 754 din 30 august 2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" GmbH
din Germania

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x iulie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x iulie 2011, în legătură cu contestația S.C. "x" GmbH din Germania, formulată împotriva Deciziei 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.x din x mai 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, comunicat la data de x iunie 2011 de D.G.F.P. a Municipiului București împuternicitului S.C. "x" S.R.L. București al societății comerciale nerezidente.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – prin poștă, de către împuternicitul S.C. "x" S.R.L. București, conform ARx/x iulie 2011/Oficiul Poștal x București, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x iulie 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" GmbH are domiciliul fiscal în Germania – x și are codul de înregistrare fiscală DE x. Împuternicitul S.C. "x" S.R.L. București (CUÎ RO x) are sediul în Str. x, Nr.x, Etaj x, Camera x, Sector x – București.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei – reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – *Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):*

"[...] Subscrisa S.C. x GmbH, [...], (denumită în continuare "Contestatoarea"), reprezentată legal de dl. x, în calitate de director, în baza prevederilor OG 92/2003 [...], formulăm următoarea

CONTESTAȚIE

Împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată [...] nr. x/x.05.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Prahova (denumită în continuare "Decizia de rambursare").

*[...] **Obiectul contestației îl constituie TVA respinsă la rambursare în sumă de x lei.***

*[...] **Situația de fapt și de drept***

Contestatoarea, persoană impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în Germania, a cerut restituirea TVA achitată, conform art.147², alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

În urma analizei documentelor depuse de către Contestatoare, autoritățile fiscale au reținut faptul că, în baza contractului nr.x/x.08.2006 [...], Contestatoarea a achiziționat în anul 2007, de la x SA [...], un echipament electric pentru automatizarea fabricii x Ploiești. Cu ocazia transferului dreptului de proprietate, Furnizorul a emis trei facturi (x) în valoare totală de x euro (echivalentul a x lei), din care TVA 19% x euro (echivalentul a x lei).

În anul 2008, Furnizorul a ștornat cele trei facturi emise în 2007, și a emis alte trei facturi (x) cu aceleași valori ca și facturile inițiale, având înscrisă TVA atât în euro cât și în lei. TVA aferentă celor trei facturi [...] a fost achitată de

către Contestatoare în data de x.11.2008 [...] și a fost solicitată la rambursare prin Cererea de rambursare, care a fost depusă în data de x.06.2009, pentru anul calendaristic 2008.

[...] Considerăm decizia autorităților fiscale de respingere la rambursare TVA în sumă de x de lei, ca fiind vădit neîntemeiată pentru considerentele pe care le vom expune în cele ce urmează.

• Conform art.147², alin.1), lit.a din Codul Fiscal valabil în 2008, [...].

• Conform pct.49, alin.8) din Normele Metodologice, [...].

Având în vedere că Furnizorul a emis greșit cele trei facturi în 2007, le-a ștornat și le-a re-emis corect în 2008 (evidențind valoarea TVA și în lei conform prevederilor pct.72, alin.1 din Normele Metodologice valabile în 2008 și 2009), considerăm că TVA a fost solicitată la rambursare în mod corect în 2009, pentru anul calendaristic 2008, atunci când facturile au fost emise corect de către furnizor.

• Pct.72, alin.1) din Normele Metodologice valabile în 2008 și 2009 [...].

De asemenea, din considerente financiare, Contestatoarea a achitat valoarea TVA la o dată ulterioară datei de 30.06.2008, dată până la care era obligată să depună cererea pentru rambursarea TVA. Prin urmare, conform prevederilor legislative invocate mai sus, Contestatoarea nu ar fi putut solicita rambursarea TVA în termenul de șase luni de la data exigibilității TVA (i.e. 30.06.2008) având în vedere că până la acea dată nu a achitat TVA pentru a putea solicita rambursarea.

Astfel, TVA aferentă celor trei facturi a fost solicitată corect pentru anul 2009, având în vedere că plata a fost făcută în anul 2008.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, considerăm interpretarea autorităților fiscale, în ceea ce privește respingerea la rambursare a TVA în sumă de x de lei ca fiind eronată deoarece Contestatoarea avea dreptul la rambursarea TVA achitată Furnizorului. [...].”

II. – Din Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x din x mai 2011, rezultă următoarele (citat):

"[...] În baza art.147² alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...] și a art.83 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 [...], a Cererii de rambursare 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, pentru perioada ianuarie – decembrie 2008 înregistrată cu nr. x/x.06.2009 cu numărul de referință x și a analizei/cercetării la fața locului efectuate în data de 18.05.2011 se stabilește taxa pe valoarea adăugată de rambursat, astfel:

TVA solicitată la rambursare x lei,

TVA aprobată la rambursare x lei,

TVA respinsă la rambursare x lei.

Motivul de fapt:

– În baza contractului nr. x/x.08.2006 x GmbH Germania a achiziționat un echipament electric pentru automatizarea fabricii x Ploiești în anul 2007. Cumpărătorul achiziționează echipamentul electric de la S.C. x SA București. Cu ocazia transferului de proprietate unitatea furnizoare a emis 3 (trei) facturi în valoare totală de x euro din care TVA x euro respectiv x lei din care x lei TVA, astfel:

[...].

În baza art.145 (1) din legea nr.571/2003 [...], dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator (art.134² (1) din Legea nr.571/2003 [...]). Pentru bunurile livrate și prestările efectuate faptul generator intervine la data livrării acestora respectiv prestării serviciilor (art.134¹ (1) din Legea nr.571/2003 [...]) astfel:

Potrivit facturilor nr. x, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată a luat naștere în lunile februarie, iunie și decembrie 2007, data la care s-au emis facturile respective, având totodată loc și transferul dreptului de proprietate.

Recepția finală a echipamentului achiziționat s-a realizat la data de x.12.2007 conform procesului verbal de recepție finală – Anexa nr.x.

Facturile menționate mai sus au fost achitate parțial așa cum este prezentat în tabelul de mai sus.

În anul 2008 S.C. IMAT SA București, societatea furnizoare, la solicitarea firmei germane x [...] GmbH, a ștornat facturile inițiale emițând facturile x cu aceleași valori la cursul leu/euro de la data emiterii facturilor inițiale. Diferența neachitată în anul 2007 în cuantum de x euro reprezentând taxa pe valoarea adăugată din facturile emise în anul 2007 s-a achitat în data de x.11.2008.

Față de cele menționate mai sus, taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă în lunile februarie, iunie și decembrie 2007.

Astfel, persoana juridică nerezidentă **nu poate beneficia de restituirea sumei solicitate (x lei) întrucât cererea nu a fost depusă în termen de maximum 6 (șase) luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa a devenit exigibilă (anul 2007).** Totodată societatea nu a achitat taxa solicitată la rambursare până la data la care avea dreptul să solicite rambursarea acesteia. [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă verificării fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat și în referatul pentru analiză documentară nr. x/x mai 2011 întocmit de A.I.F. Prahova, organul de soluționare a cauzei constată:

* Verificarea fiscală s-a efectuat în baza cererii de rambursare a TVA în sumă de x lei depusă de contestatoarele și înregistrată la D.G.F.P. a municipiului București sub nr.x/x iunie 2009 (număr de referință x). Rambursarea a fost solicitată în baza prevederilor art.147² alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și a pct.49 alin.(1) și alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, din care cităm:

"Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România

Art. 147². – (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate;**

Norme metodologice:

49. (1) În condițiile prezentate și în conformitate cu procedurile de la alin.(4) – (14), persoana impozabilă prevăzută la alin.(3) **poate solicita rambursarea taxei facturată de alte persoane impozabile și achitată de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul său în România, [...].**

[...] (8) **Cererea de rambursare prevăzută la alin.(5) lit.a) trebuie depusă la organele fiscale competente în termen de maximum 6 luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă."**

Conform celor consemnate în Referatul pentru analiză documentară și în Decizia de rambursare (ambele având nr. x/x mai 2011), TVA solicitată la rambursare provine din achiziția unui echipament electric efectuată în România de către societatea comercială din Germania – "x" GmbH –, pentru care locul livrării este în România, conform prevederilor art.132 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, iar persoana obligată la plata TVA este furnizorul acestor bunuri, conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.g) din același act normativ.

* S.C. "x" GmbH – persoană juridică nerezidentă – a înregistrat la organul fiscal competent, sub nr.x/x iunie 2009, **formularul 308 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene"** pentru perioada ianuarie – decembrie 2008, prin care a **solicitat rambursarea TVA** în sumă de x lei aferentă achiziției de la S.C. "x" S.A. București a unui echipament electric pentru fabrica de x Ploiești, efectuată în beneficiul său pe teritoriul României.

Persoana juridică nerezidentă a făcut dovada că este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Germania, conform prevederilor pct.49 alin.(5) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Au fost prezentate, în original, facturile de cumpărare în care este evidențiată taxa a cărei rambursare se solicită, conform prevederilor pct.49 alin.(5) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Astfel, au fost emise de către furnizor facturile nr.x (depuse în copie la dosarul contestației), în care valorile au fost înscrise atât în euro, cât și în lei, valoarea totală în euro fiind de x €, din care TVA de x €, iar în lei valoarea totală a celor trei facturi a fost de x RON, din care TVA de x RON.

Din valoarea acestor facturi, societatea comercială beneficiară a achitat în lunile următoare emiterii facturilor, respectiv martie și iulie 2007 și ianuarie 2008 valoarea totală fără TVA, respectiv x euro, TVA în sumă de x euro rămânând neachitată până în luna noiembrie 2008.

Dreptul de deducere a TVA ia nașterea la momentul exigibilității taxei – conform prevederilor art.145 alin.(1) din Codul fiscal, exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator – conform prevederilor art.134² alin.(1) din cod, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor – conform prevederilor art.134¹ alin.(1) din cod.

Astfel, în cazul de față, conform celor trei facturi de achiziție nr.x, în baza prevederilor legale susmenționate, **dreptul de deducere a TVA pentru beneficiar a luat naștere în lunile februarie, iunie și decembrie 2007, respectiv la momentul emiterii facturilor și al livrării bunurilor către beneficiar** (societatea comercială contestatoare).

Recepția finală a echipamentului electric a avut loc la data de x decembrie 2007.

Ulterior, în luna noiembrie a anului 2008, societatea comercială furnizoare, la solicitarea firmei germane, a procedat la ștornarea facturilor inițiale emise în anul 2007 și la emiterea a trei noi facturi, respectiv nr.x din x noiembrie 2008 (depuse în copie la dosarul contestației), având aceleași valori atât în euro, cât și în lei.

Conform tabelului din Decizia de rambursare nr.x/x mai 2011, diferența rămasă neachitată în anul 2007, în sumă de x euro (echivalent x lei) reprezentând TVA deductibilă din facturile emise în anul 2007, a fost achitată de persoana juridică nerezidentă în data de x noiembrie 2008.

În aceste condiții, întrucât persoana juridică nerezidentă contestatoare nu a respectat prevederile pct.49 alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (în vigoare în perioada anului 2008), referitoare la **art.147² alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:**

"49. [...] (8) Cererea de rambursare prevăzută la alin.(5) lit.a) trebuie depusă la organele fiscale competente în termen de maximum 6 luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă."

În mod corect și legal s-a stabilit că S.C. "x" GmbH din Germania, nu poate beneficia de restituirea TVA în sumă de x lei, întrucât această taxă a fost exigibilă în lunile februarie, iunie și decembrie 2007 – respectiv la data emiterii facturilor inițiale de către societatea comercială furnizoare și la data livrării bunurilor, așa cum am arătat mai sus, și nu în luna noiembrie 2008, cum eronat se susține în contestație, iar cererea de rambursare trebuia depusă cel mai târziu în termen de 6 luni de la încheierea anului 2007, respectiv până la 30 iunie 2008.

Ori, cererea de rambursare a fost depusă în data de x iunie 2009, cu un an mai târziu decât termenul legal, societatea comercială contestatoare considerând eronat că TVA în sumă de x lei a devenit exigibilă în anul 2008, anul ștornării facturilor inițiale și al emiterii altor facturi având același conținut ca și facturile inițiale.

Susținerea din contestație, precum că furnizorul a emis alte trei facturi în anul 2008 evidențiind valoarea TVA și în lei întrucât facturile emise inițial în anul 2007 au fost greșite, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, așa cum am arătat mai sus, facturile emise în anul 2008 au același conținut ca și cele emise în anul 2007, care au evidențiată valoarea TVA atât în euro, cât și în lei, conform prevederilor pct.72 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, astfel încât nu era necesară corectarea facturilor emise inițial în anul 2007.

Prin contestație se recunoaște faptul că data de 30 iunie 2008 era termenul până la care persoana juridică nerezidentă era obligată să depună cererea pentru rambursarea TVA aferentă anului calendaristic 2007 și că, pentru a beneficia de rambursarea TVA în sumă de x lei, societatea comercială contestatoare era obligată să efectueze plata taxei până la această dată, însă, din considerente financiare, plata TVA s-a efectuat după data de 30 iunie 2008.

În fapt, acesta a fost motivul pentru care cererea de rambursare a TVA nu a fost depusă până la termenul maxim de 30 iunie 2008, taxa nefiind achitată până la această dată, iar societatea comercială contestatoare a considerat eronat că prin ștornarea facturilor inițiale emise în anul 2007 și prin emiteria altor facturi în anul 2008 având același conținut (valoarea în euro și în lei), ca și prin plata TVA în semestrul II al anului 2008, exigibilitatea TVA intervine la altă dată (x noiembrie 2008) decât cea a livrării bunurilor, respectiv x februarie 2007, x iunie 2007 și x decembrie 2007, contrar prevederilor legale susmenționate.

În ceea ce privește menționarea în contestație a prevederilor pct.49 alin.(15) și alin.(17) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, aplicabile în prezent, nu au relevanță în cauza analizată, întrucât aceste prevederi nu se aplică retroactiv și pentru rambursările de TVA aferente anului 2007.

* De asemenea, persoana juridică nerezidentă nu a îndeplinit nici condiția de a achita TVA solicitată la rambursare până la data la care avea dreptul să solicite rambursarea acesteia, încălcând astfel și prevederile pct.49 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (în vigoare în perioada anului 2008), referitoare la art.147² alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

"49. (1) În condițiile prezentate și în conformitate cu procedurile de la alin.(4) – (14), persoana impozabilă prevăzută la alin.(3) poate solicita rambursarea taxei facturată de alte persoane impozabile și achitată de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul său în România, [...]."

respectiv TVA în sumă de x euro (echivalent x lei) a fost achitată în data de x noiembrie 2008, în loc de a fi achitată până la **30 iunie 2008** – termenul maxim până la care trebuia depusă cererea de rambursare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare nu are dreptul de rambursare a TVA în valoare de x lei aferentă achizițiilor de bunuri din România efectuate în perioada anului 2007, solicitată prin cererea nr.x/x iunie 2009, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "x" GmbH din Germania, împotriva Deciziei 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.x din x mai 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – reprezentând TVA respinsă la rambursare.

2. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,