



DECIZIA nr.123/08.07.2013
privind soluționarea contestației depuse de
.... S.A.S.
cu sediul în Franța,, ...
prin reprezentant legal
Cabinet de Avocat ...
din București, str....., nr...., bl..., sc..., ap....., Sector
înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../12.03.2013

Potrivit adresei nr.../28.02.2013, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../06.03.2013, în baza prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3333/2011, ***Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat competența de soluționare a contestației înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../22.06.2011, iar la D.G.F.P. Călărași sub nr.../08.07.2011, formulată de S.A.S. cu sediul în Franța,*** prin reprezentantul legal Cabinet de Avocat ... din București, str..., nr....., bl....., sc....., ap..., Sector ..., 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.../31.03.2011 emisă de D.G.F.P. Călărași - Activitatea de Inspecție Fiscală, ***structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Mureș.***

Prin urmare, cu adresa nr.../MS/05.03.2013, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../12.03.2013, Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. a Municipiului București (competent inițial cu soluționarea contestației) a înaintat dosarul contestației, spre competență soluționare, Biroului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Mureș.

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.../31.03.2011 a fost comunicată petentei la data de 30.05.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../22.06.2011, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../22.06.2011, iar la D.G.F.P. Călărași sub nr.../08.07.2011, respectiv la D.G.F.P. Mureș sub nr.../12.03.2013, petenta se îndreaptă 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.../31.03.2011, pe care o apreciază ca fiind nelegală și netemeinică, și solicita admiterea contestației formulate, anularea deciziei atacate și emiterea unei noi decizii în vederea rambursării TVA în sumă de 59.648 lei, invocând următoarele:

1) Cererea de rambursare a fost soluționată de către o Direcție ANAF necompetentă, potrivit disp. art.36, al.3 Cod de procedură fiscală, raportat la OMFP nr.523/2007, care prevede expres că cererea se depune la ANAF – DGFP București, care o va înainta Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenți din cadrul Activității de metodologie și administrare a veniturilor statului (art.4.1 din Anexa 1 la OMFP 523/2007), iar DGFP Călărași nu poate suplini serviciul competent prevăzut expres de lege.

2) Referitor la neclaritățile cu care s-a confruntat organul fiscal din Călărași, petenta precizează că potrivit dispozițiilor în vigoare la data formulării cererii de rambursare, respectiv art.150, alin.2 lit.a (actual 153) Cod fiscal, *“prin derogare de la prevederile alin. (1): a) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform alin. (1), este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei”* și cele ale punctului 56 (actual 66¹) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, *“Persoana impozabilă nestabilită în România mandatează reprezentantul fiscal să emită factura destinată beneficiarului său. Reprezentantul fiscal emite factura pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă nestabilită în România, aplicând regimul de taxă corespunzător operațiunilor respective, pe care o transmite beneficiarului. Prezentele norme metodologice nu instituie obligații privind moneda în care se fac decontările sau privind modalitatea în care se realizează decontările, respectiv prin reprezentantul fiscal, sau direct între persoana impozabilă nestabilită în România și clienții/furnizorii acesteia”*.

Ca urmare, aplicând aceste dispoziții legale la speța de față, petenta precizează că persoana impozabilă nestabilită în România este ... Olanda care a mandatat reprezentantul său fiscal SC ... Romania SRL (actual .. Romania SRL) să emită factura către societatea contestatoare, beneficiarul operațiunii.

Facturile fiscale anexate cererii de rambursare cuprind toate aceste informații, fiind menționat în josul facturii faptul că SC .. ROMANIA SRL (actual SC ... ROMANIA SRL) este reprezentantul fiscal al .. (fosta ..) ... BV, fiind menționat și codul TVA al reprezentantului fiscal.

3) Cât privește constatarea organelor fiscale că plățile nu au fost efectuate în România „plata integrală fiind efectuată către firma olandeză”, petenta menționează că dispozițiile legale mai sus citate, respectiv pct.56 din Norme reglementează în mod expres situații de acest gen, legiuitorul lăsând la latitudinea părților modalitățile de plată, respectiv destinatarul plății, cât și moneda în care urmează a fi făcută plata.

Petenta invocă disp. art.1 din Directiva VIII și art.4 alin.1 din Directiva 77/388/CEE prin care se stabilește obligația fiecărui stat membru de a restitui persoanei prevăzute la art.1 „orice taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării ...”.

4) Petenta susține că ANAF – DGFP Călărași nu are premisele legale de a refuza rambursarea taxei, întrucât dispozițiile comunitare primează. În situația în care dispozițiile legale naționale nu ar fi suficient de clare și ar crea diverse interpretări, organului fiscal îi revine obligația de a se asigura că dispozițiile legale comunitare sunt respectate și aplicate.

Contestatoarea consideră că „atâta timp cât taxa a fost plătită, atâta timp cât există documente justificative de plată a acestei taxe, atâta timp cât cererea e formulată în termen legal și există un temei legal pentru rambursare, organul fiscal nu trebuie să se împiedice de probleme birocratice, de genul unei erori materiale din cuprinsul formularului, ci este obligat să soluționeze cererea subscrisei cu bună-credință, în termenele legale”.

5) Petenta solicită actualizarea cu indicele de inflație a sumei care a făcut obiectul cererii de rambursare din data de 27.06.2008 și plata dobânzilor conform dispozițiilor art.124 și art.120 din Codul de procedură fiscală, începând cu data de 12.08.2008 până la plata efectivă.

Cu adresa din 08.07.2011 înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../11.07.2011, petenta depune în susținerea contestației următoarele documente:

- facturile fiscale nr.../29.03.2007, nr.../29.03.2007, nr.../29.03.2007, nr.12003474/29.03.2007, nr.../29.03.2007 și nr.../30.11.2007 – în original;
- traducere mențiune descriere produse/servicii din facturile fiscale anterioare;
- comanda nr..., nr.3900216701, nr..., nr..., nr... – în copie xerox;
- traducerea comenzilor anterioare;
- dovada plăților – copie xerox;
- traducere dovada plății.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma analizării Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada martie –

noiembrie 2007, înregistrată la DGFP a Municipiului București sub nr.../27.06.2008 (cu numărul de referință 613), depusă potrivit art.147² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a documentației atașate acesteia, 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.../31.03.2011, emisă pe numele ... S.A.S. Franța, organele de control din cadrul D.G.F.P. Călărași - Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei.

C) Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene, care nu este înregistrată în scopuri de TVA în România poate beneficia de rambursarea TVA solicitată în condițiile în care nu a îndeplinit condițiile stipulate expres de legislația din România în vederea rambursării TVA prin neprezentarea documentelor care să ateste natura și scopul operațiunilor realizate pentru care a solicitat rambursarea TVA, deși i s-a solicitat în mod expres acest aspect.

În fapt, în urma analizării Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada martie – noiembrie 2007, înregistrată la DGFP a Municipiului București sub nr.../27.06.2008 (cu numărul de referință), depusă potrivit art.147² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a documentației atașate acesteia, organele de control din cadrul D.G.F.P. Călărași - Activitatea de Inspecție Fiscală au emis pe numele S.A.S. Franța 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.../31.03.2011 în care au stabilit că față de TVA solicitată la rambursare în sumă de .. lei, TVA respinsă la rambursare este în aceeași sumă, fiind reținute următoarele motive de fapt:

- facturile fiscale de achiziție au fost întocmite de ... Olanda având codul de înregistrare în scopuri de TVA, operațiunea aparand ca o prestare de servicii Olanda – Franța (plata efectuându-se direct în Olanda);

- pe facturi sunt aplicate autocolante cu denumirea reprezentantului fiscal ... Romania SRL, în condițiile în care din consultarea bazei de date a ANAF organele fiscale au reținut că această societate (cu denumire nouă SC ...SRL) cu cod plătitor TVA ... este societate cu răspundere limitată înființată în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, care nu are calitate de reprezentant fiscal al Olanda;

- firma olandeză este înregistrată în România ca reprezentant fiscal începând cu data de 26.12.2006, având CUI ..., cod care nu este menționat pe facturile pentru care se solicită rambursarea;

- SC ... SRL – împuternicit de .. S.A.S. Franța să depună și să semneze cererile pentru rambursări de TVA și să răspundă cererilor autorităților fiscale în

legătură cu rambursarea de TVA – nu a anexat la cererea de rambursare și nici nu a transmis ulterior organelor de inspecție fiscală traducerea completă autorizată în limba română a tuturor serviciilor facturate, fiind încălcate prevederile art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, neputând fi identificată natura serviciilor pentru care se solicită restituirea, acestea putând reprezenta achiziții de bunuri (ex. instrument de reparatie, instrument de asamblare și platformă de transport);

- din analiza documentelor puse la dispoziție de împuternicitul legal, organele fiscale au constatat că plățile nu au fost efectuate în România, plata integrală fiind efectuată către firma olandeză.

Față de cele menționate mai sus, organele fiscale au reținut că din documentele transmise nu se poate identifica natura și scopul operațiunilor desfășurate (serviciile de care a beneficiat solicitantul) pentru care se solicită restituirea de TVA, societatea nerezidentă nerespectând prevederile O.M.E.F. nr.523/2008 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, 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..../31.03.2011, emisă pe numele ... S.A.S. Franța, organele de control din cadrul D.G.F.P. Călărași - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei.

Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr..../22.06.2011, iar la D.G.F.P. Călărași sub nr..../08.07.2011, respectiv la D.G.F.P. Mureș sub nr..../12.03.2013, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de rambursare anterior menționate, pe care o apreciază ca fiind nelegală și netemeinică, și solicita admiterea contestației formulate, anularea deciziei atacate și emiterea unei noi decizii în vederea rambursării TVA în sumă de .. lei, cu adresa din 08.07.2011 înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr..../11.07.2011, depunând în susținerea contestației facturi fiscale de achiziție – în original, comenzi și dovada plăților efectuate – în copie, precum și traducerile autorizate ale acestor documente.

Față de susținerea petentei potrivit căreia *”Cererea de rambursare a fost soluționată de către o Direcție ANAF necompetentă, potrivit disp. art.36, al.3 Cod de procedură fiscală, raportat la OMFP nr.523/2007, care prevede expres că cererea se depune la ANAF – DGFP București, care o va înainta Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenți din cadrul Activității de metodologie și administrare a veniturilor statului (art.4.1 din Anexa 1 la OMFP 523/2007), iar DGFP Călărași nu poate suplini serviciul competent prevăzut expres de lege”*, se rețin prevederile art.36 “Competența specială” alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“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 economiei și finanțelor, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice 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 persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, „Cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată depuse până la data de 31.12.2009, de persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, denumite în continuare cereri, se predau de Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți, din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului București, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul direcțiilor generale a finanțelor publice județene, pe bază de protocol de predare primire”.

Prin urmare, în speță competența de soluționare a Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada martie – noiembrie 2007, înregistrată la DGFP a Municipiului București sub nr..../27.06.2008, s-a delegat D.G.F.P. Călărași – Activitatea de Inspecție fiscală.

În drept, cauzei supuse analizei îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 147² alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

”(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;*”

- **pct.49 Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:**

„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 sau în România, precum și a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioadă de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioadă mai mică de trei luni rămasă din anul calendaristic. Prezentele norme transpun **Directiva a 8-a - 79/1072/EEC** din data de 6 decembrie 1979. (...)

(3) *Persoana impozabilă prevăzută la art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoană impozabilă care în perioada prevăzută la alin. (1) nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România conform art. 153 din Codul fiscal, nu este stabilită, și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice, și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România, (...).*

(4) Rambursarea taxei prevăzute la alin. (1) se acordă persoanei impozabile prevăzute la alin. (3) 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:

a) 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 sau operațiuni scutite conform art. 143 alin. (1) și 144 alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal;(...).

(5) Pentru a îndeplini condițiile pentru rambursare, orice persoană impozabilă prevăzută la alin. (3) trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să depună la organele fiscale competente din România o cerere pe formularul al cărui model este stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, anexând toate facturile și/sau documentele de import în original, care să evidențieze taxa a cărei rambursare se solicită;

b) să facă dovada că este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA într-un stat membru, sub forma unui certificat emis de autoritatea competentă din statul membru în care aceasta este stabilită. Totuși, atunci când autoritatea fiscală competentă română posedă deja o astfel de dovadă, nu este obligatoriu ca persoana impozabilă să aducă noi dovezi pe o perioadă de un an de la data emiterii primului certificat de către autoritatea competentă a statului în care este stabilită;

c) să confirme prin declarație scrisă că în perioada la care se referă cererea sa de rambursare nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu excepția, după caz, a serviciilor prevăzute la alin. (3) lit. a) și b);

d) să se angajeze să înapoieze orice sumă ce i-ar putea fi rambursată din greșeală.

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicită rambursarea conform art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o altă obligație în plus față de cele prevăzute la alin. (5). **Prin excepție, organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile să prezinte informații suplimentare necesare pentru a stabili dacă o cerere de rambursare este justificată.**

- art. 155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...) d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

(...)

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;(...)”.

- pct.72 alin.(1) Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

"72. (1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de control trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal".

Totodată, potrivit prevederilor pct. 2, 3 și 7 din Anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.523/2007 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene:

"2. Cererea, însoțită de documentele prevăzute la pct. 49 alin. (5) din normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se depune direct la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București sau la posta, prin scrisoare recomandată.

Cererea poate fi depusă și prin împuternicit desemnat conform art. 18 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Documentele justificative, certificatul emis de statul membru în care persoana impozabilă este stabilită, precum și declarațiile în limba străină vor fi însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, potrivit prevederilor art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(...).

7. Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă de persoana impozabilă, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct.49 alin.(1)-(9) din normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare."

Conform prevederilor art.8 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați."

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 achitată** pentru livrarile de bunuri, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă unor**

conditionalitati specifice acestui tip de rambursare, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa anexeze toate documentele aferente in original, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de aceasta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita, etc.).

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si premotorii acestui tip special de rambursare**, asa cum rezulta din pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal, care transpun fidel Directiva comunitara in materie.

Având în vedere cele de mai sus, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- prin Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, înregistrată la DGFP a Municipiului București sub nr.../27.06.2008 (cu numărul de referință ..), persoana nerezidentă .. S.A.S. din Franța a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, aferentă perioadei martie – noiembrie 2007, dedusă în baza unor facturi reprezentând achiziții de bunuri, emise de firma ... Olanda având codul de înregistrare în scopuri de TVA

- întrucât organele fiscale au constatat că nu au fost respectate condițiile prevăzute de art.147² alin.(1) din Legea nr.570/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.49 alin.(1) Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, 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.../31.03.2011, emisă pe numele persoanei nerezidente ... S.A.S. Franța, organele de inspecție fiscală nu au admis la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

- in urma analizei efectuate asupra documentelor prezentate de societatea nerezidenta, organul fiscal a stabilit urmatoarele:

- facturile fiscale de achiziție au fost întocmite de .. Olanda având codul de înregistrare în scopuri de TVA .., operațiunea aparand ca o prestare de servicii Olanda – Franța (plata efectuându-se direct în Olanda);

- pe facturi sunt aplicate autocolante cu denumirea reprezentantului fiscal ... Romania SRL, cod plătitor TVA ...;

- Din verificarea bazei de date a ANAF s-a constata că .. Romania SRL (denumire nouă SC .. SRL) cu cod plătitor TVA .. este societate comercială cu

răspundere limitată înființată în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, societate care nu are calitate de reprezentant fiscal al ... Olanda;

- De asemenea, s-a constatat că firma olandeză este înregistrată în România ca reprezentant fiscal începând cu data de 26.12.2006, având CUI ..., cod care nu este menționat pe facturile pentru care se solicită rambursarea;

- SC .. SRL – împuternicit de ... S.A.S. Franța să depună și să semneze cererile pentru rambursări de TVA și să răspundă cererilor autorităților fiscale în legătură cu rambursarea de TVA – nu a anexat la cererea de rambursare și nici nu a transmis ulterior organelor de inspecție fiscală traducerea completă autorizată în limba română a tuturor serviciilor facturate, fiind încălcate prevederile art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, neputând fi identificată natura serviciilor pentru care se solicită restituirea, acestea putând reprezenta achiziții de bunuri (ex. instrument de reparatie, instrument de asamblare și platformă de transport);

- din analiza documentelor puse la dispoziție de împuternicitul legal, organele fiscale au constatat că plățile nu au fost efectuate în România, plata integrală fiind efectuată către firma olandeză.

Față de cele menționate mai sus, organele fiscale au reținut că din documentele transmise nu se poate identifica natura și scopul operațiunilor desfășurate (serviciile de care a beneficiat solicitantul) pentru care se solicită restituirea de TVA, societatea nerezidentă nerespectând prevederile O.M.E.F. nr.523/2008 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia, aplicând ”dispozițiile în vigoare la data formulării cererii de rambursare, respectiv art.150, alin.2 lit.a (actual 153) Cod fiscal, (...) și cele ale punctului 56 (actual 66¹) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal”, persoana impozabilă nestabilă în România .. Olanda a mandatat reprezentantul său fiscal SC ..Romania SRL (actual ..Romania SRL) să emită factura către societatea contestatoare ca beneficiar al operațiunii.

Față de argumentele contestatoarei referitoare la plățile efectuate către firma olandeză, și anume că *”dispozițiile legale mai sus citate, respectiv pct.56 din Norme reglementează în mod expres situații de acest gen, legiuitorul lăsând la latitudinea părților modalitățile de plată, respectiv destinatarul plății, cât și moneda în care urmează a fi făcută plata”*, se rețin precizările organelor fiscale de la pct.III 3. din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../25.07.2011 (pag.5):

”3. În ceea ce privește plățile menționăm următoarele:

- *în conformitate cu prevederile art.147² alin.(1) lit.a) din Codul fiscal – pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal „orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilă în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România”;*

- *din analiza documentelor puse la dispoziție de împuternicitul legal s-a constatat că acestea nu au fost efectuate în România, plata integrală fiind efectuată*

către firma olandeză, operațiunea apărând ca o tranzacție Olanda – Franța, fapt care rezultă și din modul de redactare a facturilor (...)”.

Prin contestația formulată petenta susține că ANAF – DGFP Călărași nu are premisele legale de a refuza rambursarea taxei, întrucât dispozițiile comunitare primează. În situația în care dispozițiile legale naționale nu ar fi suficient de clare și ar crea diverse interpretări, organului fiscal îi revine obligația de a se asigura că dispozițiile legale comunitare sunt respectate și aplicate.

Contestatoarea consideră că *„atâta timp cât taxa a fost plătită, atâta timp cât există documente justificative de plată a acestei taxe, atâta timp cât cererea e formulată în termen legal și există un temei legal pentru rambursare, organul fiscal nu trebuie să se împiedice de probleme birocratice, de genul unei erori materiale din cuprinsul formularului, ci este obligat să soluționeze cererea subscrisei cu bună-credință, în termenele legale”*.

Referitor la aceste argumente ale petentei, se rețin constatările organelor fiscale din Referatul pentru analiza documentară nr.../31.03.2011, reiterate în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../25.07.2011, și anume:

”Persoana juridică nerezidentă a înregistrat la organul fiscal competent formularul 308 *„Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile nerezidente neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene”* prin care solicită rambursarea TVA în sumă de ... lei pentru achiziții de servicii, conform cererii societatea fiind reprezentată prin împuternicit, respectiv SC ... SRL București.

Deoarece cererea de rambursare nu a fost însoțită de toate documentele prevăzute de lege (pct.49 Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), prin adresa nr.../.../28.02.2011, au fost solicitate împuternicitorului fiscal următoarele:

- documentele justificative de plată (extrase de cont bancare), precum și o situație clară din care să reiasă achitarea acestor facturi;

- contracte, comenzi, proiecte, acte aditionale aferente, situații de lucrări sau orice alte documente care au stat la baza întocmirii facturilor precum și orice alte documente edificatoare pentru a identifica natura operațiunilor desfășurate de societate pe teritoriul României (traducere autorizată):

- traducere autorizată a serviciilor/bunurilor cuprinse în facturile prezente.

Urmare solicitării noastre, SC ... SRL a transmis următoarele documente (prin adresa nr.../15.03.2011, înregistrată la DGFP – AIF Călărași sub nr.../16.03.2011):

- documentele de plată grupate conform plăților cumulate efectuate împreună cu **traducerea autorizată parțială** a serviciilor/bunurilor cuprinse în facturile prezentate;

- comenzile în baza cărora s-au emis facturile împreună cu traducerea pozițiilor relevante;

(...)SC .. SRL **nu a anexat** la cererea de rambursare **și nici nu a transmis ulterior organelor de inspecție fiscală traducerea completă autorizată în limba română a tuturor serviciilor facturate**, (nefiind respectate prevederile art.8 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală) neputând fi identificată natura serviciilor pentru care se solicită restituirea, acestea putând reprezenta achiziții de bunuri (ex. instrument de reparatie, instrument de asamblare și platformă de transport)”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.147² alin.(1) din Legea nr.570/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.49 alin.(1) Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele fiscale au concluzionat că din documentele transmise nu se poate identifica natura și scopul operațiunilor desfășurate (serviciile de care a beneficiat solicitantul) pentru care se solicită restituirea de TVA.

În susținerea contestației formulate, cu adresa din data de 08.07.2011 înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../11.07.2011, petenta a depus următoarele documente:

- facturile fiscale nr.../29.03.2007, nr.../29.03.2007, nr...3/29.03.2007, nr.../29.03.2007, nr.../29.03.2007 și nr.../30.11.2007 – în original;
- traducere mențiune descriere produse/servicii din facturile fiscale anterioare;
- comanda nr..., nr..., nr.3900216901, nr..., nr..., nr... – în copie xerox;
- traducerea comenzilor anterioare;
- dovada plăților – copie xerox;
- traducere dovada plății.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) și art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

" ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...);

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;(...).

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal

emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Din textele de lege mai sus prezentate se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale, asupra lor urmând să se pronunțe organele fiscale.

În baza celor de mai sus, prin adresa nr.../13.06.2013 organele de soluționare au solicitat D.G.F.P. Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală ca în completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr.../25.07.2011, să comunice punctul de vedere privind soluționarea contestației având în vedere documentele în susținere depuse de petentă cu adresa înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../11.07.2011, mai sus menționate.

În adresa nr.../25.06.2013, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../28.06.2013, organele de control din cadrul D.G.F.P. Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală menționează că *“în urma analizei documentelor primite, considerăm că nu sunt aduse elemente suplimentare care să ducă la modificarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.../31.03.2011.*

În concluzie ne menținem punctul de vedere exprimat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației depusă de .. S.A.S. nr.../25.07.2011”.

Cu privire la prezentarea de către nerezidenți a documentelor care sa ateste ca achizițiile efectuate dau dreptul la *rambursarea taxei pentru operatiunile realizate în România*, se retine ca pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata si achitata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România (Directiva a 8-a/CEE din data de 6 decembrie 1979).**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile inscrite in cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

In soluționarea cauzei se reține că, nici cu ocazia analizei documentare efectuata de D.G.F.P. Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală, nici cu ocazia depunerii contestatiei, societatea nerezidenta nu a prezentat traducerea completă autorizată în limba română a tuturor documentelor referitoare la serviciile facturate - solicitată in mod expres de DGFP Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.../.../28.02.2011 -, aceasta fiind una din conditiile expres prevazute de Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din Codul fiscal si de pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si de Procedura de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, aprobata prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.523/2007, in baza carora persoana impozabila

neînregistrata și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea taxei facturată și achitată** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul său în România.

Se reține că potrivit precizărilor organelor fiscale din cadrul D.G.F.P. Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală din adresa nr.../25.06.2013, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../28.06.2013, mai sus menționată, prin documentele depuse de petentă în susținerea contestației cu adresa înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.../11.07.2011, „*nu sunt aduse elemente suplimentare care să ducă la modificarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr..../31.03.2011*”.

În speță, potrivit art.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regăsesc invocate în jurisprudența Curții Europene de Justiție și care sunt pe deplin transpuse în legislația română în materia TVA, în special la art.147² alin.(1) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.49 alin.(1)-(6) și pct.72 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează condițiile obligatorii pe care trebuie să le îndeplinească persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru a solicita rambursarea taxei facturată de alte persoane impozabile, între care: dovada achitării TVA și prezentarea tuturor documentelor și informațiilor necesare pentru a stabili dacă o cerere de rambursare este justificată.

De asemenea, principiul neutralității fiscale privind prevalența substanței asupra formei, invocat în Hotărârea dată în cazul C-146/05 de Curtea Europeană de Justiție subliniază că efectul încălcării unor cerințe de formă nu trebuie să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond pentru acordarea dreptului de deducere au fost îndeplinite.

În același sens sunt și prevederile art. 2 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC, care stipulează restituirea TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alte state membre "*sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare*". Or, sintagma "*sub rezerva*", folosită în redactarea directivei, nu vine decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și fond.

Caracterul imperativ al condițiilor de formă și de fond ce trebuie îndeplinite de astfel de persoane rezultă și din redactarea art.3 din Directiva a 8-a - 79/1072/CEE, respectiv "*pentru a putea beneficia de restituire, orice persoană (...) trebuie: (...)*".

Astfel, simpla raportare a dreptului de a solicita rambursarea TVA numai la substanța tranzacțiilor pentru care se solicită rambursarea taxei, ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Directiva a 8-a și în Codul fiscal cu privire la condițiile obligatorii ce trebuie îndeplinite pentru rambursare.

Prin urmare, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației simpla invocare de către petentă a dispozițiilor art.1 din Directiva VIII și art.4 alin.1

din Directiva 77/388/CEE prin care se stabilește obligația fiecărui stat membru de a restitui persoanei prevăzute la art.1 „orice taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării ...”, cata vreme ...S.A.S. Franța prin împuternicitul legal nu a facut dovada nici la verificarea efectuata, nici cu ocazia depunerii contestatiei ca au fost respectate conditiile obligatorii privind restituirea TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru.

Motivele invocate de contestatoare in sustinerea cauzei nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a contestației intrucat cel ce solicita rambursarea de TVA este obligat sa faca toate demersurile necesare si sa dovedeasca ca sunt indeplinite conditiile cumulative specifice acestui tip de rambursare. Astfel, desi a avut la cunostinta de pozitia organelor fiscale cu privire la prezentarea traducerii complete autorizate în limba română a tuturor serviciilor facturate pentru care solicita rambursarea de TVA, contestatoarea nu le-a depus nici in sustinerea contestatiei.

În contextul considerentelor anterior prezentate, rezulta ca societatea .. S.A.S. din Franța nu este îndreptatita sa beneficieze de rambursarea din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului detaliat instituit de Directiva a 8-a si de art.147² alin. (1) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, a sumei de 59.648 lei reprezentând TVA.

Referitor la solicitarea petentei privind actualizarea cu indicele de inflație a sumei care a făcut obiectul cererii de rambursare din data de 27.06.2008 și plata dobânzilor conform dispozițiilor art.124 și art.120 din Codul de procedură fiscală, începând cu data de 12.08.2008 până la plata efectivă, se rețin prevederile art.124 din actul normativ invocat de contestatoare potrivit căroră:

”(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin. (2) sau la art. 70, după caz. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, dobânzile se cuvin contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, și nu pentru sumele respinse la rambursare.

În contextul considerentelor prezentate, și având în vedere că argumentele și documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, ***urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de societatea .. S.A.S. din Franța.***

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de ***societatea ... S.A.S. din Franța*** 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..../31.03.2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsă a rambursare în sumă de ... lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestată la Tribunalul Mureș sau la Tribunalul Bucuresti, in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,