



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 331 din2011

Privind: soluționarea contestației formulată de **din Suedia**, înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr. /2011

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. /2011, - reprezentată prin împuternicit SRL -, a formulat contestație împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. /2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman.

Întrucât contestația a fost depusă direct la organul de soluționare, acesta prevalându-se de dispozițiile pct. 3.1.-3.8. ale Ordinului președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a transmis contestația, organului care a încheiat actul administrativ atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Teleorman, solicitând prin Adresa nr. /2011 – și prin Adresa de revenire nr. /2011 - constituirea dosarului contestației, verificarea condițiilor procedurale obligatorii și întocmirea referatului cu propuneri de soluționare, având în vedere toate argumentele contestatoarei.

Prin Adresa nr. /2011 – înregistrat la DGFP Teleorman sub nr. /2011 - organul de inspecție fiscală abilitat s-a conformat în sensul celor solicitate.

Prin contestația formulată de SRL - în numele -, se solicită desființarea în totalitate a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. /2011 în privința sumei de lei, reprezentând TVA solicitată la rambursare.

Așa fiind, obiectul contestației îl constituie suma totală în cuantum de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinite și celelalte condiții procedurale de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este competentă să soluționeze pe fond cererea.

I. din Suedia - reprezentată prin împuternicit SRL – se îndreaptă cu contestație împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. /2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman, solicită prin decizia ce va fi pronunțată, admiterea acestei contestații și desființarea în

totalitate a *deciziei* în privința sumei de lei reprezentând TVA solicitată la rambursare.

Se precizează faptul că subscrisa este o companie stabilită în Suedia, având domiciliul în,, Suedia, înregistrată la Registrul Comerțului din Suedia sub nr. și înregistrată în scopuri de TVA în Suedia sub numărul

Societatea, prin intermediul distribuitorilor locali, a încheiat contracte de vânzare a mașinilor produse de către subscrisa către entități stabilite în România (.....,,), având obligația de a corecta erorile și defectele de securitate ale mașinilor de umplere produse.

Urmare a primirii acestor rapoarte, comandă societății din grup ce activează pe piața locală instalarea de seturi de reconstrucție obligatorii pe utilajul care nu funcționează în conformitate cu standardul de produs. Costul pentru setul efectiv și timpul petrecut cu instalarea acestuia este facturat de către entitatea locală către Societate imediat ce setul a fost instalat.

Se menționează că nu există un contract de vânzare/cumpărare încheiat între și cumpărătorii finali, datorită faptului că aceste vânzări s-au efectuat prin intermediul entităților locale. (..... a vândut către România echipamentele care la rândul ei le-a vândut către clienții finali.)

Pe baza acestor comenzi emise de către Subscrisa, România SRL a emis un număr de 52 facturi pentru serviciile de reinstalare prestate. Conform documentelor puse la dispoziție, înțelege ca a achitat integral către România contravaloarea facturilor emise de către aceasta din urma.

Se susține că în baza articolului 147² alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea a solicitat rambursarea TVA aferentă perioadei2008 -2008, facturată de către România SRL și achitată de către Subscrisa. Astfel, nefiind înregistrată în scopuri de TVA în România și neavând această obligație, dar fiind stabilită și înregistrată într-un alt stat membru al Uniunii Europene, societatea a depus cererea de rambursare a TVA însoțită de documentele prevăzute de legislația în vigoare, ce a fost înregistrată sub numărul/.....2009.

Sesizează faptul că în vederea soluționării cererii, organele fiscale au solicitat documente suplimentare, care au fost depuse la data de2011.

Sesizează și faptul că în urma revizuirii facturilor anexate, Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 prin care a respins în totalitate suma TVA solicitată la rambursare pe motiv că *"facturile pentru care s-a solicitat rambursarea nu au valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei și nu au fost transmise documente din care să se poată identifica natura și scopul operațiunilor"*.

Contestația vizează suma de lei reprezentând TVA respinsă la rambursare aferentă facturilor incluse de Societate în cererea de rambursare a TVA, înregistrată sub nr./.....2009 la Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți.

În opinia contestatoarei, constatările menționate în decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 sunt neîntemeiate și pe cale de consecință, respingerea la rambursare a TVA în valoare de lei este nelegală, apreciind că lipsa unor mențiuni formale de pe facturi, precum exprimarea TVA în RON, nu constituie un temei suficient pentru respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care niciun alt indiciu nu conduce la concluzia caracterului nereal al operațiunilor efectuate.

Se subliniază că facturile emise pentru prestarea de servicii, notele explicative anexate facturilor cât și dovada achitării facturilor dovedesc realitatea tranzacțiilor încheiate între contestatoare și România SRL neputându-se reține faptul ca facturile fiscale nu reprezintă documente justificative, pentru deducerea TVA (prin simplul fapt că factura nu menționează suma TVA în RON).

Contestatoarea sesizează că facturile subiect al cererii de rambursare conțineau TVA exprimată în lei, cu mențiunea că taxa a fost înscrisă pe o parte din facturi după emiterea acestora sub ștampila și semnatura emitentului facturii, operațiunea efectuându-se după emiterea facturilor dar înaintea depunerii acestora pentru rambursare.

Sesizează faptul că autoritățile fiscale competente nu au contestat prestarea serviciilor achiziționate de către Societate în legătură cu care se solicită rambursarea TVA ci doar un aspect formal legat de menționarea pe factură a TVA în moneda locală, astfel că Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți prin intermediul Direcției Generale a Finanțelor Publice Teleorman a avut și are posibilitatea să verifice aceste aspecte, fiind singura autoritate din România mandată să gestioneze solicitările de rambursare ale persoanelor impozabile nestabilite în România, autoritatea fiscală necontestând realitatea tranzacțiilor la care se refera facturile depuse în cererea de rambursare (fapt dovedit de Decizia nr./.....2011.)

Este invocat în acest context *principiul nediscriminării*, cu trimitere la art.159 din Codul fiscal, și a pct.81 indice 2, alin.(7), din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal - referitor la dreptul de corectare a informațiilor înscrise în facturi-, precum și conform pct.81 indice 2, alin.(3) din *norme* – referitor la permiterea deducerii taxei de către beneficiar pe baza facturilor corectate emise de către furnizor; susținând și faptul că prevederile privind corectarea documentelor nu sunt aplicabile persoanelor care nu sunt înregistrate și nu au obligația înregistrării în scopuri de TVA în România; cazul subscrisei.

Se invocă și un alt principiu fundamental al dreptului European - cel al *proporționalității* -, care se referă la faptul că o autoritate publică nu poate impune obligații decât în măsura în care acestea sunt strict necesare atingerii unui obiectiv, care din perspectivă fiscală este colectarea cât mai eficientă la bugetul de stat a obligațiilor fiscale.

Astfel, se face trimitere la Decizia Curtii Europene de Justiție (CEJ) în cazul 286/94 *Garage Molenheide* invocă acest principiu concluzionând că "*dacă autoritățile fac mai mult decât este necesar pentru atingerea unui obiectiv, aceasta ar submina principiile sistemului comun privind TVA și, în particular a condițiilor care guvernează dreptul de deducere - unul dintre componentele fundamentale ale acestui sistem.*"

În acest sens, este citat și articolul 47 din această decizie a CEJ: "*deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească conservarea cât mai eficace a drepturilor sale cu privire la colectarea veniturilor bugetare, aceste măsuri nu pot fi aplicate de o manieră care să submineze în mod sistematic dreptul de deducere a TVA - unul dintre principiile fundamentale al sistemului de TVA*"

Nu este de acord cu invocarea de către autorități a nementionării sumei reprezentând TVA în lei ca motiv al respingerii cererii de rambursare, întrucât reprezintă o încălcare a *principiului proporționalității*; condiționându-se

recunoașterea dreptului de deducere și a rambursării TVA de îndeplinirea unei condiții formale, respectiv menționarea sumei solicitate spre rambursare în lei.

Se face trimitere la art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal:

" Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei";

"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate (...) operațiunilor taxabile".

Apreciază ca fiind îndeplinite condițiile de mai sus sunt îndeplinite, și ca atare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor care i-au fost prestate de subcontractori, fiind o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în Suedia, iar servicii achiziționate au fost utilizate în vederea operațiunilor taxabile desfășurate în România.

Susține că potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere este condiționat de deținerea unei facturi care să conțină toate elementele prevăzute de legislația în vigoare în România., citând și articolul 213 alineatul 4 din Codul de procedură fiscală:

"Contestatorul, intervenienții sau împutemiciții 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", atașând acestei contestații setul de facturi originale depuse odată cu cererea de rambursare.

Apreciază că aceste elemente demonstrează faptul că nu există un risc cu privire la înregistrarea unor pierderi la veniturile bugetare provenite din necolectarea TVA aferentă serviciilor achiziționate de societate supuse TVA în România, astfel că dreptul de deducere, ca principiu fundamental al sistemului de TVA nu poate fi limitat.

Consideră relevantă opinia Curții Europene de Justiție pronunțată în cazul C-368/09 conform careia

" (...) în cazul în care facturile corectate conțineau toate mențiunile impuse de Directiva 2006/11/2, în special cele de la articolul 226 din aceasta, fapt care trebuie verificat de instanță, ar trebui să se considere că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, toate condițiile de fond și de formă erau îndeplinite pentru ca reclamanta din acțiunea principală să poată beneficia de deducerea TVA aferentă prestării de servicii fumizate de subcontractant."

Pe baza celor de mai sus, se apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de subcontractori, făcând trimitere și la articolul 6 din Codul de procedură fiscală: *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză".*

Sesizează și faptul că potrivit bazei de date de pe site-ul M.F.P., codul unic de înregistrare menționat – – în decizia atacată aparține societății România SRL și nu subscrisei contestatoare, care este înregistrată în alt stat membru (Suedia).

În consecință, contestatoarea are dreptul de rambursare a taxei, în baza unor facturi ce conțin elementele obligatorii stipulate la art.155 din Codul fiscal, facturile emise de România conținând toate elementele necesare.

Susține și faptul că locul prestării serviciilor prestate de Tetra Pak România a fost stabilit conform prevederilor art.133, al.(2), lit.h), fiind în România, astfel că prestatorul român a emis corect facturile către persoana care a comandat lucrările.

Apreciază și faptul că conform prevederilor art.147 indice 2, contestatoarea poate solicita dreptul său de rambursare, neacceptând anularea acestui drept pe considerente legate de faptul că nu au fost puse la dispoziție contracte sau comenzi de prestări servicii ce au stat la baza emiterii facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Informează că de lipsa contractelor au fost informate autoritățile fiscale prin Adresa din2011, prezentând modul de efectuare a tranzacțiilor care au stat la baza emiterii facturilor de către România, neputând fi condiționat dreptul de deducere de existența unui contract între părți.

Se susține că Directiva 112/2006/CE, art.178, privind taxa pe valoarea adăugată, implementată în legislația națională, principiul neutralității fiscale impune respectarea dreptului de deducere pentru toate persoanele dintr-un lanț comercial, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție, astfel că prin neacordarea rambursării TVA aferentă achizițiilor din perioada2008 -2008 efectuate de contestatoare în România, autoritatea fiscală a încălcat principiul neutralității deoarece TVA a fost colectată de furnizor, iar celelalte condiții menționate de legislație pentru acordarea dreptului de deducere au fost îndeplinite.

Consideră că în această situație, sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei, făcând trimitere și la art.6 din Codul de procedură fiscală referitor la relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptarea soluției admise de lege.

Pentru toate aceste motive se solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și să se dispună desființarea în totalitate a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman în privința sumei de RON și admiterea la rambursare a sumei de TVA în cuantum de RON.

În drept, se invocă dispozițiile art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În susținerea contestației anexează următoarele înscrisuri:

- copii ale facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea taxei;
- confirmarea de primire care atestă răspunsul la Adresa nr./.....2011, prin care sunt solicitate informații suplimentare;
- copia împuternicirii de la România către SRL, originalul fiind depus o dată cu Cererea de rambursare TVA nr./.....2009.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman - 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 adresată societății - reprezentată prin împuternicit SRL, (având codul de identificare: și adresa SUEDEA), emisă în baza art. 147 indice 2 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a art. 83 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada2008 -2008, înregistrată sub nr. din2009, cu numărul de referință, și a analizei efectuate asupra documentelor prezentate, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată de rambursat, astfel:

- TVA solicitată la rambursare: lei;
- TVA aprobată la rambursare: lei;
- TVA respinsă la rambursare: lei.

Motivul de fapt avut în vedere:

- facturile pentru care s-a solicitat rambursarea nu au valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei; Societatea din Suedia fiind înregistrată în România prin România SRL, CUI, având în vedere și faptul că nu au fost transmise documentele solicitate din care să se poată identifica natura și scopul operațiunilor.

Temeiul de drept la care s-a raportat organele de inspecție fiscală în soluția dată:

- 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.

- pct. 72, alin.1), - 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;

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

Se precizează că urmare a analizei documentare a rezultat faptul că nu au fost respectate prevederile OMPF nr 523/2007, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu precizarea că prezenta decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată atacată poate fi contestată în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii, la organul fiscal competent, potrivit art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, se rețin următoarele:

..... din Suedia - reprezentată prin împuternicit SRL cu sediul în str., nr., sector, București -, este o companie stabilită în Suedia, cu domiciliul în Lund, având codul de identificare, și înregistrată în scopuri de TVA în Suedia sub nr.

Cauza supusă soluționării este aceea dacă măsura luată de organele de inspecție fiscale – de neaprobare la rambursare a sumei de lei -, are temei legal, și se bazează de probe recunoscute de lege, în condițiile în care autoarea cererii sesizează cu privire la faptul că actul administrativ fiscal este nelegal și netemeinic, neputând fi acceptată motivația că facturile fiscale nu au fost considerate ca documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu au valoarea taxei exprimată în lei, precum și considerentele potrivit cu care documentele suplimentare transmise – lipsa contractelor - nu sunt de natură să nu se poată identifica natura și scopul operațiunilor.

În fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 - emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman - 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 adresată societății - reprezentată prin împuternicit SRL, a Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru perioada2008 -2008, înregistrată sub nr. din2009, cu numărul de referință, și a analizei efectuate asupra documentelor prezentate, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, întrucât s-a constatat faptul că facturile pentru care s-a solicitat rambursarea nu au valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei, precum și faptul că documentele transmise nu sunt de natură să se poată identifica natura și scopul operațiunilor.

Temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală în soluția dată a fost 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; pct. 72, alin.1), - 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; art.155, alin (5), lit n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contradictoriu cu punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, autoarea cererii sesizează că societatea contestatoare, prin intermediul distribuitorilor locali, a încheiat contracte de vânzare a mașinilor produse de către subscrisa către entități stabilite în România (.....,,), având obligația de a corecta erorile și defectele de securitate ale mașinilor de umplere produse.

Urmare a primirii acestor rapoarte, comandă societății din grup ce activează pe piața locală instalarea de seturi de reconstrucție obligatorii pe utilajul care nu funcționează în conformitate cu standardul de produs. Costul pentru setul efectiv și timpul petrecut cu instalarea acestuia este facturat de către entitatea locală către societatea contestatoare imediat ce setul a fost instalat.

Se susține că nu există un contract de vânzare/cumpărare încheiat între și cumpărătorii finali, datorită faptului că aceste vânzări s-au efectuat prin intermediul entităților locale. (..... a vândut către România echipamentele care la rândul ei le-a vândut către clienții finali.)

Pe baza acestor comenzi emise de către subscrisa contestatoare, România SRL a emis un număr de 52 facturi pentru serviciile de reinstalare prestate. Conform documentelor puse la dispoziție, înțelege ca a achitat integral către România contravaloarea facturilor emise de către aceasta din urmă.

Se susține că în baza articolului 147² alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea a solicitat rambursarea TVA aferentă perioadei2008 -2008, facturată de către SRL și achitată de către subscrisa contestatoare. Astfel, nefiind înregistrată în scopuri de TVA în România și neavând această obligație, dar fiind stabilită și înregistrată într-un alt stat membru al Uniunii Europene, societatea a depus cererea de rambursare a TVA însoțită de documentele prevăzute de legislația în vigoare, ce a fost înregistrată sub numărul /.....2009.

Sesizează faptul că în vederea soluționării cererii, organele fiscale au solicitat documente suplimentare, care au fost depuse la data de2011.

Sesizează și faptul că în urma revizuirii facturilor anexate, Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 prin care a respins în totalitate suma TVA în cuantum de lei solicitată la rambursare pe motiv că "*facturile pentru care s-a solicitat rambursarea nu au valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei și nu au fost transmise documente din care să se poată identifica natura și scopul operațiunilor*".

În opinia contestatoarei, constatările menționate în decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 sunt neîntemeiate și pe cale de consecință, respingerea la rambursare a TVA în valoare de lei este nelegală, apreciind că lipsa unor mențiuni formale de pe facturi, precum exprimarea TVA în RON, nu constituie un temei suficient pentru respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nici un alt indiciu nu conduce la concluzia caracterului nereal al operațiunilor efectuate.

Se subliniază că facturile emise pentru prestarea de servicii, notele explicative anexate facturilor cât și dovada achitării facturilor dovedesc realitatea tranzacțiilor încheiate între contestatoare șiRomania SRL neputându-se reține faptul ca facturile fiscale nu reprezintă documente justificative, pentru deducerea TVA (prin simplul fapt că factura nu menționează suma TVA în RON).

Contestatoarea sesizează că facturile subiect al cererii de rambursare conțineau TVA exprimată în lei, cu mențiunea că taxa a fost înscrisă pe o parte din facturi după emiterea acestora sub ștampila și semnatura emitentului facturii, operațiunea efectuându-se după emiterea facturilor dar înaintea depunerii acestora pentru rambursare.

Sesizează faptul că autoritățile fiscale competente nu au contestat prestarea serviciilor achiziționate de către societatea contestatoare în legătură cu care se solicită rambursarea TVA, ci doar un aspect formal legat de menționarea pe factură a TVA în moneda locală, astfel că Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți prin intermediul Direcției Generale a Finanțelor Publice Teleorman a avut și are posibilitatea să verifice aceste aspecte, fiind singura autoritate din România mandată să gestioneze solicitările de rambursare ale persoanelor impozabile nestabilite în România, autoritatea fiscală necontestând realitatea tranzacțiilor la care se refera facturile depuse în cererea de rambursare (fapt dovedit de Decizia nr./.....2011.)

Este invocat în acest context *principiul nediscriminării*, cu trimitere la art.159 din Codul fiscal, și a pct.81 indice 2, alin.(7), din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal - referitor la dreptul de corectare a informațiilor înscrise în facturi-, precum și conform pct.81 indice 2, alin.(3) din *norme* – referitor la permiterea deducerii taxei de către beneficiar pe baza facturilor corectate emise de către furnizor; susținând și faptul că prevederile privind corectarea documentelor nu sunt aplicabile persoanelor care nu sunt înregistrate și nu au obligația înregistrării în scopuri de TVA în România; cazul subscrisei.

Se invocă și un alt principiu fundamental al dreptului European - cel al *proporționalității* -, care se referă la faptul că o autoritate publică nu poate impune obligații decât în măsura în care acestea sunt strict necesare atingerii unui obiectiv,

care din perspectivă fiscală este colectarea cât mai eficientă la bugetul de stat a obligațiilor fiscale.

Astfel, se face trimitere la Decizia Curtii Europene de Justiție (CEJ) în cazul 286/94 *Garage Molenheide* invocă acest principiu concluzionând că *"dacă autoritățile fac mai mult decât este necesar pentru atingerea unui obiectiv, aceasta ar submina principiile sistemului comun privind TVA și, în particular a condițiilor care guvernează dreptul de deducere - unul dintre componentele fundamentale ale acestui sistem."*

În acest sens, este citat și articolul 47 din această decizie a CEJ: *"deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească conservarea cât mai eficace a drepturilor sale cu privire la colectarea veniturilor bugetare, aceste măsuri nu pot fi aplicate de o manieră care să submineze în mod sistematic dreptul de deducere a TVA - unul dintre principiile fundamentale al sistemului de TVA"*

Nu este de acord cu invocarea de către autorități a nementionării sumei reprezentând TVA în lei ca motiv al respingerii cererii de rambursare, întrucât reprezintă o încălcare a *principiului proporționalității*; condiționându-se recunoașterea dreptului de deducere și a rambursării TVA de îndeplinirea unei condiții formale, respectiv menționarea sumei solicitate spre rambursare în lei.

Se face trimitere la art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal:

"Dreptul de deducere ia naștere la momentul exibilității taxei";

"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate (...) operațiilor taxabile".

Apreciază ca fiind îndeplinite condițiile de mai sus sunt îndeplinite, și ca atare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor care i-au fost prestate de subcontractori, fiind o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în Suedia, iar servicii achiziționate au fost utilizate în vederea operațiilor taxabile desfășurate în România.

Susține că potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere este condiționat de deținerea unei facturi care să conțină toate elementele prevăzute de legislația în vigoare în România., citând și articolul 213 alineatul 4 din Codul de procedură fiscală:

"Contestatorul, intervenienții sau împutemiciții 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", atașând acestei contestații setul de facturi originale depuse odată cu cererea de rambursare.

Apreciază că aceste elemente demonstrează faptul că nu există un risc cu privire la înregistrarea unor pierderi la veniturile bugetare provenite din ne colectarea TVA aferentă serviciilor achiziționate de societate supuse TVA în România, astfel că dreptul de deducere, ca principiu fundamental al sistemului de TVA nu poate fi limitat.

Consideră relevantă opinia Curții Europene de Justiție pronunțată în cazul C-368/09, așa cum este citată la Cap.I. al prezentei decizii de soluționare.

Pe baza celor de mai sus, se apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de subcontractori, făcând trimitere și la articolul 6 din Codul de procedură fiscală: *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză".*

Sesizează și faptul că potrivit bazei de date de pe site-ul M.F.P., codul unic de înregistrare menționat – – în decizia atacată aparține societății România SRL și nu subscrisei contestatoare, care este înregistrată în alt stat membru (Suedia).

În consecință, contestatoarea susține că are dreptul de rambursare a taxei, în baza unor facturi ce conțin elementele obligatorii stipulate la art.155 din Codul fiscal, facturile emise de România conținând toate elementele necesare.

Susține și faptul că locul prestării serviciilor prestate de Tetra Pak România a fost stabilit conform prevederilor art.133, al.(2), lit.h), fiind în România, astfel că prestatorul român a emis corect facturile către persoana care a comandat lucrările.

Apreciază și faptul că conform prevederilor art.147 indice 2, contestatoarea poate solicita dreptul său de rambursare, neacceptând anularea acestui drept pe considerente legate de faptul că nu au fost puse la dispoziție contracte sau comenzi de prestări servicii ce au stat la baza emiterii facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Informează că de lipsa contractelor au fost informate autoritățile fiscale prin Adresa din2011, prezentând modul de efectuare a tranzacțiilor care au stat la baza emiterii facturilor de către România, neputând fi condiționat dreptul de deducere de existența unui contract între părți.

Se susține că Directiva 112/2006/CE, art.178, privind taxa pe valoarea adăugată, implementată în legislația națională, *principiul neutralității* fiscale impune respectarea dreptului de deducere pentru toate persoanele dintr-un lanț comercial, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție, astfel că prin neacordarea rambursării TVA aferentă achizițiilor din perioada2008 -2008 efectuate de contestatoare în România, autoritatea fiscală a încălcat *principiul neutralității* deoarece TVA a fost colectată de furnizor, iar celelalte condiții menționate de legislație pentru acordarea dreptului de deducere au fost îndeplinite.

Consideră că în această situație, sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei, făcând trimitere și la art.6 din Codul de procedură fiscală referitor la relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptarea soluției admise de lege.

Pentru toate aceste motive se solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și să se dispună desființarea în totalitate a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman în privința sumei de RON și admiterea la rambursare a sumei de TVA în cuantum de RON.

În vederea pronunțării unei soluții în speța dedusă judecătii, organul de revizuire reține că **în drept** sunt aplicabile reglementările legale ce urmează a fi citate, în vigoare la data producerii fenomenului economic:

LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003 – cu modificările și completările ulterioare:

Semnificația unor termeni și expresii

ART. 125[^]1

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

12. factura reprezintă documentul prevăzut la art. 155;

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă **trebuie** să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factura care **să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)**;

Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

ART. 147 indice 2

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

(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;

ART. 151²

(3) Furnizorul sau prestatorul este ținut **răspunzător** individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-e), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1):

b) **cuprinde date incorecte/incomplete** în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Facturarea

ART. 155

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

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, **exprimate în lei**,(...)

Corectarea documentelor

ART. 159

(1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi** sau în alte documente care țin loc de factura se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie **se emite un nou document** care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informațiile și valorile corecte, fie să emită un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

HOTĂRÂREA GUVERNULUI nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legei nr. 571/2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare:

Norme metodologice:

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.** (...)*

Organul de revizuire, analizând documentele care constituie dosarul cauzei, raportat la cadrul legislativ mai sus citat, reține:

a) Cu privire la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de lei aferentă unui număr de 45 facturi care nu au valoarea taxei exprimată în lei

Este de reținut faptul că autoarea cererii la data emiterii facturilor în cauză în număr de 52 – într-un număr de 45 cazuri, facturile fiind anexate în copie – nu a avut în vedere dispozițiile legale mai sus citate, în sensul respectării **obligăției** îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere, facturile trebuind să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), inclusiv indicarea sumei totale a taxei pe valoarea adăugată **exprimată în lei.**

Faptul că autoarea cererii a considerat reglementarea situației prin intervenția ulterioară pe respectivele facturi, înscriind și certificând în lei valoarea facturilor, nu poate fi de natură să fie considerată procedural ca fiind în lumina dispozițiilor legale în materie citate anterior, potrivit cu care orice modificare sau completare adusă unei operațiuni facturate se face în conformitate cu prevăzute la art.159 al LEGII nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

- în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie **se emite un nou document** care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscrie numărul și data documentului corectat.

Autoarea cererii este necesar să rețină și faptul că – potrivit dispozițiilor legale în materie citate anterior -, este insuficientă consemnarea bazei de impozitare exprimată în valută, operațiunile nefiind scutite de taxă, astfel că suma taxei **este obligatorie a fi înscrisă și în lei** (potrivit procedurii dispuse prin pct.72 alin.(1) al HOTĂRĂRII GUVERNULUI nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările aduse până la data de 24 decembrie 2007).

Procedura la care s-a recurs vine în mod evident în contradicție cu dispozițiile legale citate, cu privire la corectarea informațiilor înscrise în facturi, care trebuie în mod obligatoriu efectuată prin emiterea unor noi facturi în situația de față în care documentele au fost transmise beneficiarilor.

Cât privește invocarea unuia din principiile dreptului european - cel al proporționalității -, care se referă la faptul că o autoritate publică nu poate impune obligații decât în măsura în care acestea sunt strict necesare atingerii unui obiectiv, care din perspectivă fiscală este colectarea cât mai eficientă la bugetul de stat a obligațiilor fiscale - cu trimitere la Decizia Curtii Europene de Justiție (CEJ) în cazul

286/94 *Garage Molenheide*, la Directiva 112/2006/CE privind taxa pe valoarea adăugată, implementată în legislația națională, nu se poate pune problema că autoritatea publică a impus obligații care să nu fie reflectate cu fidelitate în dispozițiile legale în materie citate, dispoziții legale în care sunt implementate principiile dreptului european, așa cum însăși contestatoarea concluzionează.

Așa cum însăși autoarea cererii susține, dreptul de deducere este condiționat de deținerea unei facturi care să conțină *toate* elementele prevăzute de legislația în materie, constatare la care a ajuns și organul fiscal competent și care a condus la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul contrstat.

Cât privește susținerile privitoare la inexistența unui risc cu privire la înregistrarea unor pierderi la veniturile bugetare provenite din necolectarea TVA aferentă serviciilor achiziționate de societate supuse taxării în România, prevederile legale la care s-a raportat organul de inspecție fiscală abilitat, conduc tocmai la eliminarea unui astfel de risc.

Trimiterile făcute la principiu fundamental al sistemului de TVA, care nu poate fi limitat, considerând relevantă opinia Curtii Europene de Justiție în acest sens, în nici un caz nu se poate pune în discuție eludarea acestui principiu de către dispozițiile legale naționale citate, care, așa cum s-a precizat anterior, au fost legiferate în urma implementării principiilor dreptului comunitar.

În consecință, concluzia la care a ajuns petiționara, și anume că au fost

îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de subcontractori, făcând trimitere și la articolul 6 din Codul de procedură fiscală, cu privire la relevanța stărilor de fapt fiscale,

din concluziile Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată atacată, precum și din considerentele prezentei decizii de soluționare, se desprinde în mod evident constatarea nerespectarea condițiilor de formă care să conducă la dreptul de a beneficia de deducerea *taxei*.

Cât privește trimiterile făcute la dispozițiile art.6 al Codului de procedură fiscală referitor la *Exercitarea dreptului de deducere*, organul de revizuire reține că în coordonatele acestei prevederi și-a desfășurat acțiune organul fiscal abilitat, fiind *îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor relevanța stării de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*, neconstatându-se situații care să excedă unui asemenea demers.

Cum, din documentele care constituie dosarul cauzei aflat în soluționare nu se desprind elemente care să ducă la concluzia că nu au fost respectate dispozițiile legale în materie citate, și nici autoarea cererii nu aduce argumente și probe materiale de natură să combată constatările din actul administrativ fiscal atacat, urmează a se proceda la **respingerea ca neîntemeiată** contestația referitoare obligațiile de plată în cuantum total de lei.

b) Cu privire la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de lei aferentă unui număr de 7 facturi care au valoarea taxei exprimată în lei

Din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de revizuire reține faptul că autoarea cererii la data emiterii facturilor în cauză în număr de 52 – într-un număr

de 7 cazuri, facturile fiind anexate în copie – a avut în vedere dispozițiile legale mai sus citate, în sensul respectării **obligăției** îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere, facturile conținând informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), inclusiv indicarea sumei totale a taxei pe valoarea adăugată **exprimată în lei**.

Mai mult, susținerile petiționarei cu privire la cele 7 facturi ca subiect al cererii de rambursare conțineau TVA exprimată în lei, pentru prestarea de servicii, notele explicative anexate facturilor cât și dovada achitării facturilor dovedesc - și sub aspect formal și sub a celui de fond - realitatea tranzacțiilor încheiate între contestatoarea și România SRL; fiind îndeplinite condiționalitățile reglementate de dispozițiile art.146 al **LEGI nr. 571 din 22 decembrie 2003** privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003 – cu modificările și completările ulterioare, cu privire la *condițiile de exercitare a dreptului de deducere*.

Suma totală de lei, este consemnată în 7 facturi, după cum urmează:

- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei;
- factura nr. /2008 cu tva consemnat în lei: lei.

Organul de soluționare, în aceste condiții, apreciază faptul că conform prevederilor art.147 indice 2, contestatoarea este îndreptățită să solicite dreptul său de rambursare, neacceptând anularea acestui drept pe considerente legate de faptul că nu au fost puse la dispoziție contracte sau comenzi de prestări servicii ce au stat la baza emiterii facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, organul de inspecție fiscală, nu motivează în fapt și în drept, actul administrativ fiscal atacat, și nu face nici o trimitere la argumentele care stat la baza deciziei luate, de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei, înscrisă în mod legal în cele 7 facturi în cauză.

Mai mult, și în acest caz se face trimitere la încălcarea aceluiași dispoziții legale ca și în cazul celor 45 facturi care nu au valoarea *taxei* exprimată în lei.

În acest caz, considerăm că autoarea cererii este îndreptățită să aducă în susținere Directiva 112/2006/CE, privind taxa pe valoarea adăugată, implementată de altfel în legislația națională, cu privire la respectarea dreptului de deducere condiții menționate de legislație pentru acordarea dreptului de deducere fiind îndeplinite.

În consecință, cum din documentele care constituie dosarul cauzei aflat în soluționare nu se desprind elemente care să ducă la concluzia că nu au fost respectate dispozițiile legale în materie citate, și nici organul de inspecție fiscală nu aduce argumente de fapt și de drept de natură să combată susținerile petiționarei, urmează a se proceda la **admiterea** contestația formulată de - reprezentată prin împuternicit SRL- împotriva Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. /2011 - pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România - emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, **anulându-se parțial** măsurile stabilite de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Soluția dată bazându-se și pe dispozițiile art.216 alin.(2) al **OG nr.92/2003, republicată**, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

* *

Având în vedere considerentele *de fapt* și *de drept* arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr.109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a HG nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și a Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, directorul executiv al Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman

DECIDE :

Art.1. Se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de - reprezentată prin împuternicit SRL- împotriva Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 - pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România - emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, menținându-se – în consecință – măsurile stabilite de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Art.2. Se admite contestația formulată de - reprezentată prin împuternicit SRL- împotriva Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr./.....2011 - pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România - emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, anulându-se parțial măsurile stabilite de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Art.3. Decizia poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art.4. Prezenta a fost redactată în 5 (cinci) exemplare, egal valabile, comunicate celor interesați.

Art.5. Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

DIRECTOR EXECUTIV

