

**DECIZIA nr. 376 / 24.09.2010**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **X GMBH**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. A/06.08.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. A/06.08.2010 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrare a contribuabililor nerezidenti, cu privire la contestatia formulata de **X GMBH**, cu sediul in Germania, Nurnberg, , prin imputernicit S.C.A. "BA".

Obiectul contestatiei, transmisa prin fax in data de 14.10.2008, remisa de Ministerul Finantelor Publice si inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. /MC/14.10.2008, completata cu contestatia remisa prin posta in data de 15.10.2008 si inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. /16.10.2008 si cu adresa inregistrata sub nr. /24.11.2008, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. D/05.09.2008 emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **0 lei**.

Avand in vedere prevederile art. 7 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979, art. 36 alin. 3, art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.b din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. II din OUG nr.39/2010, pct.3.9 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X GMBH**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia nr. /16.10.2008, completata cu adresa inregistrata sub nr. /24.11.2008, societatea nerezidenta X GMBH aduce urmatoarele argumente:

Prin cererea nr. /24.04.2008 a solicitat rambursarea TVA in suma de Y RON, echivalentul a euro, in temeiul art. 147<sup>2</sup> alin.1 lit.a din Codul fiscal, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004 si Ordinului MFP nr. 523/2007.

Decizia de rambursare este nelegala, intrucat motivele de respingere invocate in cuprinsul acesteia sunt esentialmente formale, dreptul subiectiv la rambursare al persoanei impozabile neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art.153 din Codul fiscal fiind recunoscut prin art. 147<sup>2</sup> alin.1 lit.a din Codul fiscal si pct. 49 alin.2 si alin.5 din Normele metodologice de aplicare.

Din analiza deciziei de rambursare, contestata, se poate observa ca organele fiscale nu au constatat neindeplinirea vreuneia dintre conditiile prevazute la pct.49(5) din Normele metodologice si nu i-au fost cerute informatii sau acte suplimentare, decizia de respingere fiind data cu incalcarea principiilor consacrate de art.12 si art.7 din Codul de procedura fiscala.

Contestatarul invoca formalismul cu care organele de administrare fiscala au tratat cererea sa invocandu-se motive de forma ce tin de modul de intocmire si depunere a cererii, in loc sa se procedeze la efectuarea unei verificari la fata locului, in speta la furnizorul emitent al facturilor, conform pct.8 din procedura aprobata prin Ordinul 523/2007 si art.56 din OG nr.92/2003.

In subsidiar, societatea nerezidenta invoca netemeinicia motivelor de fapt pentru respingerea cererii de rambursare, ca fiind excesive si in afara legii:

- lipsa formatului electronic al cererii de rambursare, cerinta care nu este impusa nici de pct.49 din Normele metodologice si nici de Ordinul 523/2007, ci doar prin instructiunile de completare a cererii;

- lipsa imputernicirii avocatiiale, intrucat art.18 din Codul de procedura fiscala impune existenta unui imputernicit cu domiciliul fiscal in Romania doar cand persoana nerezidenta are obligatia de a depune declaratii la organele fiscale; in cazul sau nu exista obligatii declarative, nedesfasurand niciun fel de activitate si neavand nicio prezenta in Romania;

- lipsa certificatului de inregistrare in scopuri de TVA in statul de rezidenta, fiind depus certificatul tradus legalizat din limba germana emis de sectia financiara centrala Nurnberg;

- aspectele legate de facturile emise de furnizor si lipsa documentelor justificative privind achitarea taxei nu erau conditii impuse de lege pentru rambursare;

- lipsa precizarii din cerere referitoare la contul deschis in lei este un motiv care se impune inlaturat de organul de solutionare.

De asemenea, societatea mentioneaza ca potrivit art.110 alin.3 din Codul de procedura fiscala, Decizia de rambursare nr. D/05.09.2008 nu poate fi inclusa in categoria titlurilor de creanta, intrucat prin acest act nu a fost stabilita si individualizata o creanta fiscala, fiind doar respinsa cererea de rambursare, astfel acest act se incadreaza in categoria - alte acte administrative fiscale, potrivit art.209 alin.2 competenta de solutionare a contestatiei fiind a organului fiscal emitent al deciziei de rambursare.

In consecinta, contestatara solicita in temeiul art.216 din Codul de procedura fiscala, republicat, anulara deciziei de rambursare si emiterea unei noi decizii prin care sa se dispuna rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de Y RON achitata furnizorului SC T SRL, din facturile nr. /15.10.2007, nr. /18.01.2007 si nr. /18.01.2007.

**II.** Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. D/05.09.2008, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrare a contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFPMB a respins la rambursare TVA in suma de 0 lei.

**III.** Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatariile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect respingand la rambursare TVA in suma de 0 lei, in conditiile in care, X GMBH nu a indeplinit conditiile stipulate expres de legislatia din Romania in vederea rambursarii TVA, iar argumentele societatii din cuprinsul contestatiei si documentele depuse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatariile organului fiscal din decizia nr. D/05.09.2008*

**In fapt**, prin cererea inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. /24.04.2008, aferenta perioadei ianuarie-februarie 2007, societatea nerezidenta X GMBH din Germania nu a completat rubrica "Suma solicitata la rambursare".

Urmare constatarilor efectuate pe baza analizei documentatiei prezentate, Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenti a emis Decizia nr. D/05.09.2008, contestata, prin care organul fiscal a aprobat la rambursare TVA in suma de 0 lei, avand ca motive de fapt:

- lipsa formatului electronic a cererii de rambursare (formularul 308);

- lipsa imputernicirii notariale;
- desemnarea unui imputernicit fara domiciliu fiscal in Romania;
- lipsa certificatului de inregistrare in scopuri de TVA in statul de rezidenta al solicitantului;
- facturile pentru care se solicita rambursarea nu au fost prezentate in original, nu au in scris codul de inregistrare fiscala al beneficiarului si solicitantului si valoarea TVA in lei;
- lipsa documentelor justificative privind achitarea taxei facturata pentru bunurile mobile care au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania;
- nu se precizeaza daca contul bancar mentionat in cerere este deschis in lei la o institutie de credit participante la sistemul electronic de plati din Romania sau la o institutie de credit din strainatate cu corespondent in Romania

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 (1), (2), (3), (4), (5) si (6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"**Art. 147<sup>2</sup>**. - (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilita în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate**. (...)."

Normele metodologice:

"**49. (1) În condițiile prezentate si în conformitate cu procedurile de la alin. (4)-(14)**, persoana impozabila prevazuta la alin. (3) **poate solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile si achitata** de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul sau în România, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioada de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioada mai mica de trei luni ramasa din anul calendaristic. **Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979.** (...).

(2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) nu se acorda rambursarea taxei datorate sau achitate de persoana impozabila prevazuta la alin. (3) pentru:

a) achizițiile de bunuri a caror livrare este scutita sau care poate fi scutita conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achizitiile de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) achizitiile de bunuri/servicii pentru a caror livrare/prestare nu se acorda deducerea taxei in Romania in conditiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal.

(3) Persoana impozabila prevazuta la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoana impozabila care in perioada prevazuta la alin. (1) nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se înregistreze in scopuri de taxa in Romania conform art. 153 Codul fiscal, nu este stabilita, si nici nu are un sediu fix in Romania de la care sunt efectuate activitati economice, si care, in acea perioada, nu a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii in Romania, cu exceptia urmatoarelor:

a) servicii de transport si servicii accesorii transportului, scutite conform art. 143 alin. (1) lit. c) sau art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, precum si art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, in masura in care valoarea acestora din urma este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal

b) livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, in cazul in care taxa aferenta este achitata de persoanele in beneficiul carora bunurile sunt livrate si/sau serviciile sunt prestate, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-d), f) si g) din Codul fiscal.

(4) Rambursarea taxei prevazute la alin. (1) se acorda persoanei impozabile prevazute la alin. (3) în masura în care bunurile si serviciile achizitionate sau importate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru:

a) operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate în România sau operatiuni scutite conform art. 143 alin. (1) si 144 alin. (1) lit. a)-c) din Codul fiscal; (...).

b) operatiuni prevazute la alin. (3) lit. b).

(5) Pentru a îndeplini conditiile pentru rambursare, orice persoana impozabila prevazuta la alin. (3) **trebuie sa îndeplineasca urmatoarele obligatii:**

a) **sa depuna la organele fiscale competente din România o cerere pe formularul al carui model este stabilit de Ministerul Finantelor Publice, anexând toate facturile si/sau documentele de import în original, care sa evidentieze taxa a carei rambursare se solicita;**

b) sa faca dovada ca este o persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA într-un stat membru, sub forma unui certificat emis de autoritatea competenta din statul membru în care aceasta este stabilita. Totusi, atunci când autoritatea fiscala competenta româna posedea deja o astfel de dovada, nu este obligatoriu ca persoana impozabila sa aduca noi dovezi pe o perioada de un an de la data emiterii primului certificat de catre autoritatea competenta a statului în care este stabilita;

c) sa confirme prin declaratie scrisa ca în perioada la care se refera cererea sa de rambursare nu a efectuat livrari de bunuri sau prestari de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu exceptia, dupa caz, a serviciilor prevazute la alin. (3) lit. a) si b);

d) sa se angajeze sa înapoieze orice suma ce i-ar putea fi rambursata din greseala.

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicita rambursarea conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o alta obligatie în plus fata de cele prevazute la alin. (5). ***Prin exceptie, organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile sa prezinte informatii suplimentare necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata. (...).***

Totodata, conform prevederilor pct. 2, 3 si 7 din Anexa nr. 1 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene:

"2. Cererea, însoțita de documentele prevazute la pct. 49 alin. (5) din normele aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se depune direct la registratura Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sau la posta, prin scrisoare recomandata.

Cererea poate fi depusa si prin împuternicit desemnat conform art. 18 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Documentele justificative, certificatul emis de statul membru în care persoana impozabila este stabilita, precum si declaratiile în limba straina vor fi însoțite de traduceri în limba româna certificate de traducatori autorizati, potrivit prevederilor art. 8 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. (...).

7. Compartimentul de specialitate analizeaza documentatia depusa de persoana impozabila, verificând respectarea conditiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 alin. (1)-(9) din normele aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare."

Potrivit prevederilor art. 8 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Limba oficiala în administratia fiscala este limba româna.

(2) Daca la organele fiscale se depun petitii, documente justificative, certificate sau alte înscrieri într-o limba straina, organele fiscale vor solicita ca acestea sa fie însoțite de traduceri în limba româna certificate de traducatori autorizati."

De asemenea, conform art. 5 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979:

"Art. 5. In sensul prezentei directive, **bunurile si serviciile pentru care taxa poate fi restituita trebuie sa indeplineasca cerintele prevazute la art. 17 din Directiva 77/388/CEE, asa cum se aplica in statul membru care face restituirea [...]**".

Astfel, cu privire la documentele justificative, art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 72 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

*Codul fiscal:*

"**Art. 155.** - (5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

[...]

e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;

n) **indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei**, sau a urmatoarelor mentiuni: [...]"

*Norme metodologice:*

"**72.** (1) Factura prevazuta la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi intocmita in orice limba oficiala a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de control trebuie asigurata traducerea in limba romana. **Baza de impozitare poate fi inscrisa in valuta, dar daca operatiunea nu este scutita de taxa, suma taxei trebuie inscrisa si in lei.** Pentru inregistrarea in jurnalele de vanzari, baza impozabila va fi convertita in lei utilizand cursul de schimb prevazut la art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal".

Totodata, conform Instructiunilor pentru completarea Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA în Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene din Anexa nr. 3 la O.M.F.P. nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene:

"Suma de taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare - se inscrie suma de taxa pe valoarea adaugata **ce reiese din factura respectiva.**

**Toate sumele se inscriu in lei".**

*Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata** pentru livrari de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii 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 in termen de maxim 6 luni de la incheierea anului calendaristic si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (**depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care se anexeze toate documentele aferente in original, sa prezinte dovada inregistrarii in scopuri de taxa in statul membru de care apartin etc.**).*

*Astfel, se retine ca, societatile straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a **trebuie sa indeplineasca, in primul rand, conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie si de a face dovada achitarii TVA solicitata la rambursare.***

Totodata, la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, sunt precizate informatiile obligatorii pe care trebuie sa le contina facturile emise de furnizori pentru bunurile achizitionate si/sau serviciile prestate, intre care si indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, **exprimate in lei**, iar in cazul intocmirii eronate a facturilor, legiuitorul a prevazut posibilitatea justificarii dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, daca documentele sunt corectate in conformitate cu prevederile cu art. 159 din Codul fiscal.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- cererea inregistrata la organul fiscal competent sub nr. /24.04.2008 nu este completata conform Instructiunilor din Anexa nr. 3 la O.M.F.P. nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, neavand inscrisa suma taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, fapt pentru care nu sunt respectate prevederile pct. 49 alin. (5) Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- suma taxei pe valoarea adaugata din facturile anexate la cererea de rambursare, nu este inscrisa si in lei, nefiind respectate prevederile pct. 72 alin. (1) Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile din Anexa nr.3 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.523/2007;

- nu sunt prezentate documente justificative de plata a facturilor pentru a caror taxa se solicita rambursarea, nerespectandu-se prevederile pct. 49 alin. (1) Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.1 din Anexa nr.3 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007.

Fata de situatia de fapt retinuta, sustinerile societatii contestatoare cu privire la aspectele de ordin formal invocate de organul fiscal pentru respingerea cererii sunt nefondate, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la *prezentarea, in original, in anexa la cererea de rambursare, a tuturor facturilor care sa evidentieze taxa a carei rambursare se solicita, cu alte cuvinte care sa evidentieze taxa in lei* (nu in euro, asa cum rezulta din documentele contestatoarei) **este o conditie obligatorie expres stipulata de pct. 49 alin. (5) lit. a) din Normele metodologice, care trebuia indeplinita de contestatoare din oficiu, chiar in momentul depunerii cererii**, fara ca organele fiscale sa fie obligate sa-i solicite in mod expres acest lucru.

2. Referitor la *inscrierea in lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligatie expres stipulata in legislatia fiscala in materie, menita sa asigure colectarea corecta a taxei la bugetul statului* in care are loc livrarea bunurilor si prestarea serviciilor, prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal fiind in concordanta deplina cu dispozitiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevad ca "*sumele indicate in factura se pot exprima in orice moneda, cu conditia ca valoarea TVA de plata sa fie exprimata in moneda nationala a statului membru in care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii*".

Prin urmare, **numai taxa exprimata in lei si inscrisa in facturi poate fi solicitata la rambursare** de persoanele impozabile stabilite in alt stat membru UE, intrucat numai in aceasta situatie **exista certitudinea cu privire la cuantumul taxei colectate la bugetul statului** de catre furnizorii/prestatorii romani si, pe cale de consecinta, a cuantumului sumei susceptibile a fi restituita pentru beneficiarii comunitari.

3. Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice 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.

Potrivit art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special, la art. 147<sup>2</sup> alin.(1) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 49 alin. (1)-(6) si pct. 72 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile, intre care: dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.

4. Contestatoarea a solicitat restituirea pe baza unor facturi care nu contin toate informatiile prevazute de lege, respectiv din facturi care nu au inscris codul de inregistrare al beneficiarului, respectiv al solicitantului cererii de rambursare, contrar dispozitiilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, desi in momentul primirii facturilor avea obligatia sa se asigure, in calitate de persoana impozabila interesata, ca acestea contin toate informatiile obligatorii stabilite prin legea fiscala romana.

Acesta obligatie este cu atat mai evidenta cu cat inscrierea taxei in moneda nationala a statului membru in care are loc livrarea sau prestarea este prevazuta expres si in Directiva 2006/112CE aplicabila la nivel comunitar.

Faptul ca organele fiscale nu i-au solicitat prezentarea documentelor justificative care sa-i sustina cererea de rambursare (facturi in original, care sa contina toate informatiile prevazute de lege si sa fie completate cu taxa solicitata la rambursare in lei, dovada achitarii taxei din facturile prezentate) nu poate fi retinut in solutionarea favorabila, in conditiile in care lipsa acestor documente nu este singura motivatie pentru care organele fiscale au respins cererea de rambursare, in decizia emisa in acest sens organele fiscale mentionand expres inexistenta in facturi a valorii taxei in lei, neprezentarea facturilor in original si dovada platii acestora.

*Or, in virtutea principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**, contestatoarea nu poate sa opuna organelor fiscale romane propria lipsa de diligenta in respectarea prevederilor legale romanesti si comunitare in materie de facturare a TVA.*

De altfel, desi cunostea pozitia organelor fiscale cu privire la prezentarea documentelor justificative in vederea rambursarii taxei, contestatoarea nu le-a depus nici in sustinerea contestatiei (facturi completate cu toate informatiile prevazute de lege si cu suma taxei solicitata la rambursare in lei, dovada platii taxei solicitata la rambursare etc.).

**5. Individualizarea de catre societatea contestatoare prin contestatia formulata a sumei solicitata la rambursare (Y RON) si mentionarea acesteia ca fiind inscrisa in cererea de rambursare nr. /24.04.2008 este vadit arbitrara, in conditiile in care in facturi taxa este mentionata exclusiv in euro, iar neinscrierea in lei a taxei aferente nu permite determinarea/colectarea corecta a TVA la bugetul statului.**

In consecinta, nefiind determinat quantumul taxei colectate la buget din facturile prezentate in vederea restituirii, nu poate fi determinat nici quantumul taxei susceptibile a fi restituita, suma individualizata de contestatoare prin contestatia formulata fiind determinata de ea insasi in mod arbitrar, fara a face dovada colectarii aceleiasi sume de catre furnizori/prestatori, prin facturi emise corect in care sa se precizeze quantumul TVA in lei.

**6. Invocarea dreptului subiectiv la rambursare in virtutea dispozitiilor art. 147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) nu este suficienta pentru restituirea taxei de la bugetul statului roman intrucat sistemul comun de TVA la nivel comunitar implica recunoasterea si aplicarea tuturor principiilor de legislatia si jurisprudenta comunitara, *cum sunt principiile proportionalitatii, al securitatii juridice si al luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza rambursarea TVA aferenta achizitiilor realizate de nerezidentii comunitari de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond (achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor anume prevazute de lege), cat si a celor de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege).**

*A lega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata doar de substanta tranzactiei, asa cum pretinde, in esenta, contestatara, ar insemna, **prin reducere la absurd**, ca persoanele impozabile isi pot deduce taxa aferenta achizitiilor chiar si in lipsa facturii sau a altui document justificativ inlocuitor, ceea ce ar conduce in final la lipsirea de orice efecte juridice a dispozitiilor legale la nivel national si comunitar referitoare la facturare si la tinerea evidentelor necesare aplicarii acestui tip de impozit.*



În același sens sunt și prevederile art. 2 din Directiva a 8-a, 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, 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 golii de conținut dispozițiile legale prevăzute în Directiva a 8-a și în Codul fiscal cu privire la condițiile obligatorii ce trebuie îndeplinite pentru rambursare.

Așa cum s-a reținut anterior, în cazul taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile principiile clare, invocate în jurisprudența Curții Europene de Justiție și care sunt pe deplin transpuse în legislația română în materia TVA, cu privire la 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.

În acest sens, 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.

Prin urmare, **simpla motivație a societății** privind "formalismul cu care organele de administrare fiscală au tratat cererea" sa **este nejustificată**, cătă vreme **X GMBH** nu a făcut dovada nici la verificarea efectuată, nici cu ocazia depunerii contestației că au fost respectate condițiile obligatorii în baza cărora persoana impozabilă neînregistrată 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 sau în România, deși potrivit art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"**Art.206** - Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...);

c) *motivele de fapt și de drept*;

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

**Art.213** - (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 susținerea părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

(...)

(4) **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii 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.**"

În acest sens nu se poate invoca nerespectarea de către organul fiscal a prevederilor art.7 și art.12, cu privire la exercitarea rolului activ și a buneii credințe.

În ceea ce privește celelalte susțineri din cuprinsul contestației se reține că societatea nu se poate considera lezată în drepturile sale având în vedere următoarele:

A. Referitor la depunerea împuternicirii:

Potrivit Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 18 - (1) În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit.** Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).

(2) Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal **actul de împuternicire**, în formă scrisă, în original sau copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare."

Prin urmare, prezentarea documentului de împuternicire al persoanei reprezentate este obligatorie în toate situațiile în care se depun solicitări la organele fiscale și nu numai în cazul îndeplinirii obligațiilor declarative și de plată.

B. Referitor la competența în soluționarea contestației:

Potrivit Codului de procedură fiscală, așa cum a fost modificat prin OUG nr.39/2010:

**"Art.205 - (3)** Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat. (...).

**Art.209 - (1)** Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

(...) b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competența conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei; (...)."

Totodată, la art. II din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se stipulează:

"(1) Dispozițiile art. I pct. 26 se aplică și contestațiilor aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență."

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că X GMBH din Germania nu este îndreptățită să beneficieze de rambursarea taxei pe valoarea adăugată din bugetului statului român, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a și de art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Codul

fiscal care transpune aceasta directiva, in conditiile in care nu s-a conformat dispozitiilor obligatorii prevazute de legislatia nationala si comunitara in materie, astfel incat urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. D/05.09.2008 emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de 0 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147<sup>2</sup> alin.(1) si art. 155 alin. 5 si alin.7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 (1)-(6) si pct. 72 (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 5 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC, art. 230 din Directiva 2006/112/CE, pct. 2 si 3 din Anexa nr. 1 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007, Instructiunilor pentru completarea Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA în Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene din Anexa nr. 3 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 nr. 523/2007, art. 8, art.18, art.205, art.206, art.213 si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.II din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea Codul de procedura fiscala:

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GMBH din Germania impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. D/05.09.2008 emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de 0 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

