

DECIZIA nr. 126/2011
privind solutionarea contestatiei formulata de
T,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. cu privire la contestatia formulata de **T**, cu sediul in x, reprezentata legal prin x, cu sediul ales pentru comunicarea actelor in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, completata prin adresele inregistrate sub nr. x, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. t, comunicata in data de **26.08.2010**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **t lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 7 alin. (4) paragraf 2 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979 si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 207 si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **T**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Aceasta desfasoara activitatea in sectorul de constructie si montaj al instalatiilor de modelare a otelului.

Bunurile pentru care a fost solicitata rambursarea TVA au fost produse in Turcia pentru un client determinat din Ucraina si nu reprezinta bunuri de serie, ci echipamente si instalatii pentru linii de sudare a tuburilor de otel, fapt atestat de comanda de cumparare nr. x anexata.

Datorita crizei economice, contractul cu clientul din Ucraina a fost suspendat, productia bunurilor din Turcia a fost suspendata, iar finalizarea acestor bunuri depinde de reluarea contractului respectiv. Se intentioneaza utilizarea viitoare in scopul activitatii economice a societatii, insa faptul ca sunt produse in mod special pentru un anumit client ingreuneaza vanzarea acestora catre un client nou, in special in conditiile actuale de criza economica.

1. Contestatarul este o persoana impozabila neinregistrata in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al UE.

2. Aceasta poate solicita rambursarea TVA aferenta operatiunilor de import de bunuri mobile in Romania pentru care face dovada platii taxei, conform documentelor anexate.

3. Importul de bunuri nu este scutit de TVA, nefiind aplicabile exceptiile prevazute la pct. 49 alin. 2 din HG nr. 44/2004.

4. In perioada septembrie - decembrie 2009 pentru care se solicita rambursarea TVA, societatea in calitate de persoana impozabila nu este inregistrata si nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de taxa in Romania conform art. 153 din Codul fiscal. Nu a efectuat nicio livrare de bunuri sau prestare de servicii in Romania.

5. O achizitie este realizata in vederea desfasurarii de activitati economice, chiar daca aceasta nu este legata nemijlocit de o livrare de bunuri/prestare de servicii concreta.

6. Achizitiile/importurile trebuie sa fie utilizate pentru operatiuni aferente activitatii economice a persoanei. Prin urmare, legatura intre achizitii/importuri trebuie facuta cu activitatile economice ale persoanei privite in ansamblu si nu cu o livrare/prestare concreta. Exercitarea dreptului de deducere a TVA nu este conditionata de realizarea vreunei tranzactii ulterioare concrete.

Conform deciziei Curtii Europene de Justitie in cazul C-110/94 Inzo, exercitarea dreptului de deducere a TVA se bazeaza pe intentia dovedita de a desfasura activitati economice cu buna credinta, indiferent de rezultatele efective ale activitatii, oricare ar fi scopul si rezultatul acestei activitati. Numai in caz de frauda se retine in mod justificat faptul ca dreptul de deducere va fi refuzat. In speta autoritatile fiscale au primit informatii detaliate si au inspectat bunurile importate la locul de depozitare a acestora fara a semnala riscul de frauda.

Dreptul de deducere nu poate fi retras retroactiv in cazul in care activitatile economice intentionate nu au fost realizate.

Faptul ca bunurile respective sunt folosite pentru activitatea economica a societatii reiese din insasi natura bunurilor, acestea fiind bunuri specializate, folosite pentru sectorul constructie si montaj al instalatiilor de modelare a otelului in care activeaza contestatara.

Persoana impozabila nestabilita si neinregistrata in Romania are dreptul de deducere a TVA suportat in Romania pentru achizitii de bunuri si servicii, pentru importul de bunuri daca aceasta ar fi indreptatita sa deduca taxa, daca activitatile economice pentru care sunt destinate achizitiile ar fi fost efectuate in Romania.

Textul de lege este conditionat de intentia obiectiva de a folosi bunurile in activitati economice care dau drept de deducere. In speta societatea si-a exprimat clar intentia de a exporta bunurile importate.

Conform opiniei exprimate de organul fiscal, daca o persoana impozabila romana care desfasoara exact aceleasi activitati, in acelasi sector de activitate ca si societatea nerezidenta in Romania, nu ar avea nici ea dreptul de deducere a TVA in legatura cu importul bunurilor mentionate pana la momentul in care achizitia s-ar reflecta efectiv intr-o tranzactie/livrare ulterioara. Conform Directivei a 8-a si Cazului C-361/96, Societe generale des grades sources d'eaux minerales francaises este exclusa discriminarea, persoanele impozabile straine avand dreptul la rambursarea TVA in aceleasi conditii ca si persoanele impozabile romane.

Mai mult, dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei si chiar in conditiile in care nu exista TVA colectata la acel moment.

Potrivit dispozitiilor pct. 45 alin. 1 din HG nr. 44/2004, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pentru achizitiile efectuate de aceasta inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. 2 din Codul fiscal.

Chiar si daca ulterior rambursarii societatea ar folosi bunurile in alte scopuri decat cele care dau drept de deducere, organul fiscal dispune de parghiile necesare pentru recuperarea taxei.

7. Societatea a pus la dispozitia organului fiscal documentele mentionate la pct. 49 alin. 5 din HG nr. 44/2004.

8. Aceasta nu are obligatia legala de a dovedi cu documente circuitul ulterior al bunurilor si de a prezenta informatii privind beneficiarul final al bunurilor. Mai mult, legatura intre achizitiile/importurile facute si activitatile economice ale persoanei poate fi dovedita fara ele.

9. Cererea de rambursare este aferenta operatiunilor efectuate in perioada septembrie - decembrie 2009, astfel ca este indeplinita conditia prevazuta la pct. 49 alin. 7 din HG nr. 44/2004.

10. Termenul de depunere al cererii de rambursare este respectat.

11. Organul fiscal a incalcat principiul neutralitatii TVA. Societatea este o persoana impozabila care desfasoara activitati care dau drept de deducere si in consecinta nu poate fi supusa unui cost irecuperabil cu TVA, avand in vedere ca TVA este o taxa de consum care trebuie suportata de consumatorii finali si nu de persoanele impozabile care desfasoara activitati economice care dau drept de deducere.

In ipoteza in care inainte de solicitarea rambursarii TVA prin mecanismul Directivei a 8-a, societatea nerezidenta ar fi facut o vanzare ulterioara a bunurilor catre o persoana neimpozabila sau catre o persoana impozabila straina care este inregistrata in Romania in scopuri de TVA, ar fi condus la obligatia inregistrarii in Romania in scopuri de TVA si la plata TVA.

In concluzie, contestatara solicita anularea deciziei atacate.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. t, DGFP-MB a respins la rambursare TVA in suma de **t lei**.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile 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 t lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. t, in conditiile in care T nu a indeplinit obligatiile stipulate expres de legislatia din Romania in vederea indeplinirii conditiilor pentru rambursare.

In fapt, in baza cererii formulata pentru perioada 09-12.2009 prin imputernicit, SC x SRL, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. t, prin care a respins la rambursare TVA solicitata de T in suma de t lei, pe motiv ca societatea nerezidenta nu a facut dovada destinatiei bunurilor importate in Romania sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in beneficiul sau in

Romania, din documentele prezentate nerezultand circuitul ulterior al bunurilor importate.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 (1) - (8) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) În conditiile 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**. (...)"

Norme metodologice:

"49. (1) În conditiile 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) achizitiile de bunuri a caror livrare este scutita sau care poate fi scutita conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achizitii de bunuri, altele decât cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144¹ din Codul fiscal;

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

(3) Persoana impozabila prevazuta la art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoana impozabila care în perioada prevazuta la alin. (1) nu este înregistrata si nici nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de taxa în România conform art. 153 din Codul fiscal, nu este stabilita, si nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activitati economice, si care, **în acea perioada, nu a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii în România, 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, în masura în care valoarea acestora din urma este inclusa în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal

b) livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, în cazul în care taxa aferenta este achitata de persoanele în 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 poseda 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. 147² 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."

"(8) Cererea de rambursare prevazuta la alin. (5) lit. a) trebuie depusa la organele fiscale competente în termen de maximum 6 luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibila."

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 într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata** pentru livrarile 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 îndeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa 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, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a **trebuie sa îndeplineasca 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.**

In speta, motivul pentru care organul fiscal a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de t lei, aferenta perioadei 09-12.2009, solicitata la rambursare de T in baza cererii inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, a fost ca societatea nerezidenta nu a facut dovada destinatiei bunurilor importate in Romania sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in beneficiul sau in Romania, din documentele prezentate nerezultand circuitul ulterior al bunurilor importate.

Intrucat societatea nu a depus in sustinerea cererii de rambursare documente justificative din care sa reiasa circuitul ulterior al bunurilor, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB i-a expres societatii, prin adresa nr. x, complinirea acestei lipse.

Drept urmare, asa cum reiese din adresa nr. x transmisa de organul al caruia act a fost atacat, contestatara a depus pana la data emiterii deciziei de rambursare urmatoarele documente traduse in limba romana potrivit dispozitiilor legale: contractul nr. x incheiat cu x, scrisoarea nr. x, adresa nr. x referitoare la sistarea contractului cu x, adresa nr. x, adresa referitoare la retinerea comenzii, protocolul de subcontractare referitor la x, comanda nr. x, comanda nr. x.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte 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.

In speta, ulterior emiterii Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. t, respectiv prin adresa nr. x, societatea a depus in sustinerea contestatiei urmatoarele documente, in limbile engleza si germana:

- contractul incheiat cu x din Ucraina;
- documente din care reiese anularea comenzii de catre clientul din Ucraina;
- protocolul de subcontractare incheiat cu firma x;
- comanda catre x pentru spatiul de depozitare din Romania.

Se retine ca in conformitate cu dispozitiile pct. 49 (4) din Normele metodologice de aplicare ale art. 147² din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, rambursarea taxei pe valoarea adaugata se acorda societatii nerezidente 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 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.

Prin urmare, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.09.2009:

“**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) **operatiuni taxabile.**”

“**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

“d) pentru taxa datorata pentru importul de bunuri efectuat conform art. 157 alin. (4) si (5), **sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale**, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor în scopuri de taxa, precum si suma taxei datorate. Importatorii care detin o autorizatie unica pentru proceduri vamale simplificate eliberata de alt stat membru trebuie sa detina o declaratie de import pentru TVA si accize. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa înscrie taxa pe valoarea adaugata ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea.”

Referitor la deductibilitatea/rambursarea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii si de justificarea deductibilitatii/rambursarii TVA aferenta achizitiilor, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui bun sau a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic (in speta a exportarii acestuia in afara UE).**

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi **masura in care intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.**

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

coroborate cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata **in baza elementelor obiective**, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursare.

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursarea TVA** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii.

3. In al treilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere/rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere/rambursare nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat/solicitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere/rambursare a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii/rambursarii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile**

fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

4. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea/rambursarea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma, a conditiilor de fond (intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii).

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, ce influenteaza acordarea rambursarii a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

In prezenta cauza, asa cum am subliniat anterior organul fiscal a stabilit ca societatea nerezidenta nu indeplineste conditiile pentru rambursarea TVA aferenta bunurile achizitionate, pe motiv ca aceasta nu a facut dovada destinatiei bunurilor importate in Romania sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in beneficiul sau in Romania, astfel ca nu se poate efectua incadrarea legala a operatiunilor potrivit dispozitiilor 128, art. 132 si art. 147² alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca bunurile achizitionate pentru care nu s-a acordat rambursarea TVA au fost produse in Turcia pentru un client determinat din Ucraina si nu reprezinta bunuri de serie, ci echipamente si instalatii pentru linii de sudare a tuburilor de otel, fapt atestat de comanda de cumparare nr. x anexata. Datorita crizei economice, contractul cu clientul din Ucraina a fost suspendat, productia bunurilor din Turcia a fost suspendata, iar finalizarea acestor bunuri depinde de reluarea contractului respectiv.

De asemenea, societatea nerezidenta subliniaza ca intentioneaza utilizarea viitoare a bunurilor in scopul activitatii sale economice, insa faptul ca sunt

produse in mod special pentru un anumit client ingreuneaza vanzarea acestora catre un client nou, in special in conditiile actuale de criza economica.

Din constatările organului fiscal și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportate la afirmațiile societății cu privire la dovedirea intenției sale de a utiliza bunurile achiziționate, respectiv “*subansamble metalice pentru linie laminare tevi*” de la societatea x din Turcia, în baza declarațiilor vamale de import aferente achiziției, **toate emise în data de 14.09.2009**, pentru desfășurarea activității și dovedirea circuitului economic al acestora, se rețin următoarele:

1. În data de **07.02.2008** a fost încheiat contractul nr. x între x din Austria, în calitate de cumpărător, firma din Ucraina, în calitate de destinatar și firma x din Ucraina, în calitate de beneficiar și T din Germania, în calitate de vânzător.

Pct. 1.1 - Obiectul contractului îl constituie “un sistem de sudare a tevilor pentru producția de tuburi și profile tubulare din oțel, cu sudare longitudinală electrică”.

Pct. 4.1 - “Vânzătorul produce și pregătește RSA și pregătește pre-ansamblarea, testarea și ambalarea pentru pregătirea livrării către destinatar, începând cu data de 01.06.2009 - 30.09.2009, **cu condiția ca punctul 3 - plăți contractuale - al contractului a fost îndeplinit în mod corespunzător**”.

2. Prin adresa nr. x/**27.10.2008**, societatea x din Ucraina **a solicitat contestatarii sistarea provizorie, până la data de 01.09.2009**, a lucrărilor conform contractului nr. x.

3. Drept urmare, T a propus societății x din Austria, prin adresa din data de **05.11.2008**, 3 variante cu privire la contractul x, toate condiționate de plata de către cumpărător a ratelor scadente în o valoare de 3 mil. euro cu privire la reluarea lucrărilor:

a - întreruperea lucrărilor pentru fabricarea echipamentelor care urmează a fi livrate, cu efect imediat, urmând ca echipamentele respective să fie depozitate până la reluarea lucrărilor în 01.09.2009;

b - aducerea lucrărilor începute într-un punct intermediar rezonabil, urmând ca ulterior echipamentele să fie folosite pentru un alt proiect pe care îl desfășura la data de 05.11.2008, fie pentru a-l oferi altor clienți ca și rezerva/piesa de schimb;

c - continuarea lucrărilor conform termenilor contractuali.

4. Întrucât societatea x din Austria nu a dat curs solicitărilor contestatarii din data de 05.11.2008, prin adresele din data de **26.05.2010** și data de **06.09.2010**, aceasta din urmă a comunicat cumpărătorului că a acționat conform opțiunii 2, respectiv a adus lucrările începute într-un punct intermediar rezonabil și a depozitat echipamentele lucrate.

De asemenea, prin aceleși adrese se subliniază și faptul că posibilitatea de a folosi echipamentele cu alte scopuri **a fost implementată** într-o proporție redusă și se solicită achitarea ratelor restante.

5. Prin Protocolul de subcontractare încheiat în data de **26.06.2008** între societatea x din Turcia, în calitate de furnizor și T din Germania, în calitate de client, încheiat urmare comenzii societății x din Austria privind livrarea, ansamblarea, supervizarea construirii și dării în funcțiune a unei linii de sudură tevi se menționează:

Pct. 33 - “În cazul în care comanda este plasată, **furnizorul va primi o scrisoare oficială de comandă emisă de către client în plus față de acest protocol.**”

6. Comanda nr. x/**26.06.2008** facuta de T catre societatea x din Turcia, **este nesemnata de parti**, desi se mentioneaza ca furnizorul are obligatia returnarii copiei scrisorii de comanda contrasemnata. Data livrarii bunurilor ce urmeaza a fi achizitionate este cuprinsa intre data de **30.05.2009 si 30.06.2009**.

7. Comanda nr. x/**02.07.2009** facuta de T din Germania catre societatea x din Germania, cu privire la inchirierea depozitului din Romania, loc. x, **fara a se preciza perioada inchirierii**, in vederea depozitarii **bunurilor importate de la compania x Turcia, nu poarta semnaturile partilor; in aceasta comanda se precizeaza expres ca bunurile sunt deja depozitate la data comenzii**.

8. Comanda nr. x/**20.09.2010** facuta de T din Germania catre societatea x din Germania, cu privire la inchirierea depozitului din Romania, loc. x, pentru perioadele **01.01.2010 - 30.06.2010, respectiv 01.07.2010 - 30.06.2011**, in vederea depozitarii **bunurilor importate de la compania x Turcia, nu poarta semnaturile partilor**.

9. Declaratia prin care SC x SRL confirma existenta in depozitul din comuna x, a marfurilor importate de societatea nerezidenta din Turcia, potrivit declaratiilor vamale de import in baza carora a solicitat rambursarea TVA, **nu este semnata si stampilata de societatea respectiva**.

10. Declaratia contestatarei din data de 31.03.2010 prin care confirma ca echipamentul depozitat in comuna x, livrat de x din Turcia, urmeaza a fi "**din nou** exportat si va parasii Romania". De asemenea, societatea subliniaza ca "data exacta pentru acesta **nu poate fi stabilita**".

Din analiza documentelor mai sus enumerate mai sus, se constata ca, **in contradictie cu toate argumentele contestatarei**, acestea **nu** fac dovada intentiei sale de a utiliza bunurile achizitionate din Turcia in baza declaratiilor vamale de import din data **de 14.09.2009** pentru desfasurarea activitatii si nici nu dovedesc circuitului economic, respectiv destinatia bunurilor achizitionate, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Contractul nr. x incheiat cu societate x din Austria, in calitate de cumparator, **a fost suspendat** pana la data de 01.09.2009, fapt confirmat de corespondenta purtata intre vanzator, cumparator si beneficiar. Mai mult, contestatara nu a depus niciun document din care sa rezulte ca respectivul contract a fost reluat.

2. Trebuie subliniat ca la pct. 4.1 din contract se stipuleaza expres ca vanzatorul produce si pregateste RSA si pregateste pre-ansamblarea, testarea si ambalarea pentru pregatirea livrarii catre destinatar, incepand cu data de 01.06.2009 - 30.09.2009, **cu conditia ca punctul 3 - plati contractuale - al contractului sa fie indeplinit in mod corespunzator**. Or, chiar din corespondenta purtata intre partile contractuale, inclusiv cea din anul 2010, ULTERIORA SOLICITARII RAMBURSARII TVA, rezulta ca **platile nu au fost efectuate**.

3. In conditiile in care contractul nr. x a fost suspendat (neexistand nicio dovada de reluare a acestuia), fapt confirmat de societate chiar prin contestatia formulata, societatile partenere nemaifiind de acord cu derularea acestuia, societatea nerezidenta a efectuat in data de 14.09.2009 importul bunurilor in cauza. Prin urmare, bunurile achizitionate nu au nicio legatura cu contractul x, acestea fiind importate fara acordul celorlalte parti.

4. Din corespondenta mai sus mentionata (adresele din data de **26.05.2010** si data de **06.09.2010**) rezulta ca o parte din bunurile achizitionate din Turcia **au fost deja folosite in alte scopuri**. In adresele respective nu se face precizarea daca bunurile respective includ sau nu si bunurile importate in data de 14.09.2009.

In legatura cu circuitul bunurilor importate, trebuie subliniat ca desi i s-a solicitat expres prezentarea de documente, societatea nerezidenta nu a dat curs acestei solicitari.

5. Documentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt semnate si stampilate de parti si contin o serie de date contradictorii si confuze, respectiv:

Comanda nr. x/**26.06.2008** facuta de T catre societatea x din Turcia este nesemnata de parti, desi se mentioneaza ca furnizorul are obligatia returnarii copieii scrisorii de comanda contrasemnata. Data livrarii bunurilor ce urmeaza a fi achizitionate este cuprinsa intre data de **30.05.2009 si 30.06.2009**.

Societatea a anexat in sustinerea contestatiei doua comenzi nr. x/**02.07.2009** si nr. x/**20.09.2010** adresate societatii x din Germania, cu privire la inchirierea depozitului din Romania, loc. x.

In prima dintre acestea nu se precizeaza perioada inchirierii, insa se mentioneaza expres ca bunurile **sunt deja depozitate** la data comenzii (**02.07.2009**). Prin urmare, acest document nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei cata vreme importul bunurilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA aferenta s-a efectuat in data de **14.09.2009**.

In a doua comanda facuta de T din Germania catre societatea x din Germania, se solicita inchirierea aceluiasi depozit pentru perioade anterioare datei comenzii (20.09.2009) si datei importului (14.09.2009), respectiv **01.01.2010 - 30.06.2010 si 01.07.2010 - 30.06.2011**.

In declaratia din data de 31.03.2010, contestatarul confirma ca echipamentul depozitat in comuna x, livrat de x din Turcia, urmeaza a fi "**din nou** exportat si va parasii Romania".

6. Declaratia societatii x SRL nu poate reprezenta un document relevant in sustinerea cauzei, cata vreme nu este semnata si stampilata de societatea respectiva.

Referitor la argumentele invocate de T in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

A. In ceea ce priveste invocarea motivelor de nelegalitate a actului contestat fata de dispozitiile legale:

1. Simpla contractare (import din Turcia) a bunurilor de catre societatea nerezidenta si de a le depozita pe teritoriul Romaniei **nu este suficienta pentru a demonstra "intentia"** acesteia de a le exporta in afara UE, asa cum eronat sustine contestatarul, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa poata solicita rambursarea imediat, integral si nelimitat a taxei aferente achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa

intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Invocarea dreptului la rambursarea TVA prin faptul ca a pus la dispozitia organelor de control toate probele necesare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

- inscrisurile anexate la dosarul cauzei se refera la un contract suspendat la data efectuarii importului din data de 14.09.2009;

- intentia de a exporta bunurile importate din Turcia este exprimata de-abia in data de 31.03.2010, insa fara a se preciza in mod cert care este destinatia, respectiv circuitul ulterior al acestora; din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta care sunt, in fapt, demersurile intreprinse in vederea exportarii bunurilor, demersuri care sa sustina intentia sa. Or, asa cum s-a aratat anterior si cum de altfel insasi contestatara sustine, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor bunuri si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA aferenta.

Se retine faptul ca, nici cu ocazia analizei documentare efectuate de organul fiscal, nici in sustinerea contestatiei, T nu a depus niciun document din care sa rezulte intentia privind destinatia bunurilor achizitionate si din care sa rezulte ca acestea sunt utilizate pentru operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate în România, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate.

3. Faptul ca societatea nerezidenta nu a facut dovada destinatiei bunurilor importate in Romania sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in beneficiul sau in Romania, din documentele prezentate nerezultand circuitul ulterior al bunurilor importate, conduce la **imposibilitatea incadrarii legale a operatiunilor**, potrivit dispozitiilor art. 147² alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Invocarea faptului ca orice achizitie este realizata in vederea desfasurarii de activitati economice, chiar daca nu este legata de o livrare de bunuri concreta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat **nu orice** decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal.

Ca atare, achizitia bunurilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru rambursarea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea nerezidenta contestatoare.

5. Nici invocarea principiul neutralitatii fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat acest principiu impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05). Or, asa cum am aratat anterior, societatea nerezidenta nu a facut dovada indeplinirii conditiilor de fond.

6. In ceea ce priveste ipoteza societatii referitoare la vanzarea ulterioara a bunurilor importate din Turcia catre o persoana neimpozabila sau catre o persoana impozabila inregistrata in Romania in scopuri de TVA, trebuie subliniat ca tratamentul fiscal aplicabil in aceasta situatie este total diferit de tratamentul fiscal aplicabil in situatia exportarii bunurilor respective (parasirii teritoriului Romaniei), societatea nerezidenta neavand in acest caz dreptul de a solicita rambursarea TVA potrivit dispozitiilor Directivei a 8-a, respectiv art. 147² din Codul fiscal.

B. In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii actului administrativ fiscal in raport de jurisprudenta comunitara, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, in speta sunt aplicabile dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 JR, C-110/94 INZO, care instituie obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursare si principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara.

Invocarea in sustinerea contestatiei a cazului C-361/98 "Societe Generale des Grandes Sources d'Eaux Minerales Francaises, nu prezinta relevanta, intrucat asa cum s-a aratat anterior, organul fiscal nu a incalcat principiul non-discriminarii, solicitandu-i expres contestatarei documente justificative privind destinatia bunurilor achizitionate sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in folosul sau in Romania.

Mai mult, in temeiul dispozitiilor Codului de procedura fiscala, republicat, aceasta avea posibilitatea de a depune in sustinerea contestatiei documente noi, pe care nu le-a prezentat cu ocazia efectuarii analizei documentare inainte de emiterea decizie privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata solicitata, insa nu a facut-o.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca T nu a prezentat dovezi obiective privind destinatia bunurilor importate din Turcia si depozitate in Romania sau a operatiunilor care i-au fost efectuate in beneficiul sau in Romania, din documentele prezentate nerezultand circuitul ulterior al bunurilor respective, se retine ca in mod legal organul fiscal a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata solicitata in suma de t lei prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. t, astfel incat contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 11, art. 145, art. 146, art. 147², art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 (1) - (8), pct. 66 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudenta CJEU, art. 206, art. 213 si art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de T impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. t, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de t 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 Curtea de Apel Bucuresti.