

DECIZIA nr.57/2018
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 09.10.2017, inregistrata la AFCN sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, comunicata in data de **04.09.2017**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Contestatarul a achizitionat bunuri (fir de otel) de la furnizorul x SRL, conform facturii nr. zf x.

Marfa a fost livrata catre SC x SRL din Romania, conform documentului de transport atasat; in acest sens, a emis factura nr. x.

Din acest fir de otel SC x SRL a confectionat perii din sarma pe care le-a livrat ulterior catre contestatarul conform facturilor fiscale nr. x si x, CMR-urilor si packing list-urilor anexate.

Societatea subliniaza ca 99% din productia efectuata de catre SC x SRL merge catre contestatarul, in Italia.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, sustinerile societății și prevederile legale pe perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a respins corect la rambursare TVA in suma de x lei, in conditiile in care, in decizia emisa, acesta a retinut doar ca factura fiscala inscrisa in cererea de rambursare nu are valoarea TVA exprimata in lei, fara a analiza indeplinirea celorlalte conditii de rambursare.

In fapt, prin cererea inregistrata sub nr. x, x a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de x lei, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, cu privire la o factura emisa de SC x SRL din Romania si inscrisa in lista operatiunilor atasata cererii de rambursare.

In urma solutionarii cererii, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, pe motiv ca factura fiscala nu contine valoarea taxei pe valoarea adaugata exprimata in lei.

In drept, potrivit art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

Codul fiscal:

"Art. 302 - Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România."

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agențiilor de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal. (...)

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică. (...)

(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe

valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010."

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la **inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.** În acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

În speță, AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei, pe motiv că factura fiscală nu conține valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei, desi urmare solicitarii de documente si informatii suplimentare prin cererea nr. x, societatea nerezidenta a transmis urmatoarele documente:

- factura fiscală nr. x;
- **declaratia societatii furnizoare privind cursul de schimb leu/euro;**
- factura emisa catre SC x SRL;
- dispoziția de plată;
- factura proforma;
- comenzi de achiziție;
- packing list.

Astfel că, în legatură cu achiziția efectuată de către contestatara care a făcut obiectul cererii de rambursare, AFCN **nu a efectuat nicio altă analiză a îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de legislația aplicabilă**, în ceea ce privește locul operațiunilor consemnate în factura fiscală, destinația bunurilor ori dacă TVA este facturată sau nu pentru livrări de bunuri care ar fi putut fi scutite în temeiul dispozițiilor Codului fiscal, ci a procedat la respingerea cererii **exclusiv pe motivul de formă al facturilor atașate la cererea de rambursare.**

Se reține că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

Ca atare, orice decizie prin care se soluționează o cerere de rambursare trebuie să vizeze aspecte de fapt și temeuri de drept din ambele planuri și chiar dacă procedura de rambursare este o procedură specifică, care se bazează pe controlul documentar al cererii, în condițiile în care solicitantul nu este sub jurisdicția fiscală a organelor fiscale care soluționează cererea, *aceasta nu înseamnă că decizia de rambursare nu trebuie să fie motivată în clar și în detaliu, cu referiri concrete la documentele analizate, la informațiile rezultate din acestea și la tratamentul fiscal aplicabil celor reieșite în urma analizei realizate, astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situația de fapt și soluția fiscală fundamentată în drept.*

Este evident că această analiză nu a fost efectuată prin decizia de rambursare contestată, AFCN respingând cererea de rambursare a societății nerezidente, exclusiv pe condiția de formă a facturii (nemenționarea TVA în lei), fără o analiză a îndeplinirii condițiilor de fond a cererii de rambursare, în condițiile în care contribuabila a depus urmare solicitărilor organului fiscal, declarația din data de 18.02.2016 a societății furnizoare, SC x SRL, privind cursul de schimb leu/euro utilizat în cazul facturii nr. x care face obiectul cererii de rambursare.

Conform prevederilor comunitare în materie de TVA, în cazul în care documentele justificative depuse de un contribuabil în vederea susținerii cererii de rambursare a TVA, prezintă anumite vicii de formă, dar ele dovedesc totuși efectuarea unor operațiuni economice taxabile, reale, statele membre trebuie, conform principiului proportionalității, să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul prevenirii unei posibile fraude sau evaziunii fiscale, să aducă cât mai puțină atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară, precum principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA (a se vedea paragraful 23 din cauza C-25/07 Sosnowska).

Or, în speta prin neacordarea dreptului de deducere și de rambursare a TVA, motivat de **neindeplinirea unor condiții de forma de către documentele justificative**, deși nu s-a reținut existența unei fraude și nici inexistența tranzacțiilor invocate, AFCN în cazul contestatului a luat o măsură în discordanță cu principiul proportionalității reținut de CJUE în cauze precum C-409/04 Teleos (paragrafele 52 - 53), cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Moleheide (paragrafele 46 - 48), după cum **nici modalitatea de corectare a facturilor** nu poate duce la respingerea dreptului de deducere a TVA decât dacă prin corectarea realizată în neconcordanță cu legea s-ar urmări fraudarea ori evaziunea fiscală, aspecte care însă nu au fost sesizate în cauza de organul fiscal. Trebuie subliniat și faptul că, în susținerea contestației, completată prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. 57860/27.12.2017, conform dispozițiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabila a depus factura nr. x emisă de SC x SRL, care cuprinde TVA exprimată în lei.

În același sens, jurisprudența CJUE în materie a statuat că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează, TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii și ca în

mod constant CJUE, prin jurisprudenta sa, s-a pronuntat in sensul **recunosterii si garantarii dreptului de deducere si rambursare a TVA, in conditiile in care conditiile de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma nu corespund prevederilor legale**, statuand in sensul **prevalentei fondului asupra forme**, in acest sens fiind relevante, printre altele, printre altele Hotararea din 06.12.2012 in cauza C-285/11 Bonik, Hotararea din 22.10.2015, PPUH Stehcemp sp.j Florian Stefanek si altii, C-277/14, Hotararea din 13.03.2014, Firin OOD, C- 107/13.

Or, in contextul principiului neutralitatii taxei si potrivit jurisprudentei CJUE, in speta care face obiectul prezentei cauze, aututoritatea fiscala este tinuta sa procedeze la o verificare sub toate aspectele de fapt si de drept incidente in cauza, cata vreme prin decizia atacata, AFCN nu a analizat indeplinirea conditiilor de fond si nici nu a dat o relevanta imprejurarii ca tranzactiile care au generat emiterea facturii inscrisa in cererea de rambursare au fost efective si reale.

Prin urmare, **organul de soluționare a contestației nu se poate substitui AFCN, care are competență legală în analiza cererii de rambursare printr-o verificare proprie, detaliata.**

Drept pentru care, urmeaza a se aplica prevederile art. 279 (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală si a se dispune desființarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.“

Pe cale de consecință, organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți vor proceda la reanalizarea cererii de rambursare nr. x, tinand cont de prevederile legale in vigoare, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si în temeiul jurisprudentei CJUE, art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, art. 276 alin 4, art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Desființează Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **x lei**, urmând ca Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o noua analiză a cererii de rambursare nr. x, ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.