

DECIZIA nr. 1.008/2014
privind soluționarea contestației formulate de
.X. s.r.o.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 82057/12.11.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. cu privire la contestația formulată de .X. s.r.o. – SK ..., cu sediul în X, nr. X, Slovacia, formulată prin reprezentant .Y. s.r.o. cu sediul în X, str. X, nr. x, Slovacia.

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/21.08.2014, completată cu adresa înregistrată sub nr. x/05.12.2014, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.07.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 28.07.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de x lei, din care societatea contestă suma de x lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea .X. s.r.o.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Societatea contestatară solicită acceptarea la rambursare sumele de TVA aferente bonurilor fiscale, înregistrate la pozițiile 1, 12, 17, 20, 25, 27, 28, 30-33, 35, 38, 40, 42, 44, 46, 49, 52, 54-56, 62-64, 67, 70, 73, 74, 82, 83, 86, 89, 92, 94, 102, 107, 119, 131-134, 137, 140, 146, 154, 158, 159 și 161 din lista operațiunilor pentru care s-a solicitat și s-a respins la rambursare TVA precizând că acestea sunt corectate, fiind înscrise numerele de înmatriculare ale camionelor, iar referitor la denumire s-a aplicat ștampila cu toate datele societății cumpărătoare. În susținerea contestației depune la dosarul cauzei copia bonurilor fiscale scanate față-verso.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.07.2014 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de x lei, din totalul de x lei, în baza art.147² alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2012, înregistrată cu nr. x/02.10.2013, cu numărul de referință SK..., depuse de .X. s.r.o. – Slovacia.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1 *Cu privire la TVA aferentă achizițiilor de carburanți din România, solicitate și respinsă la rambursare în sumă de x lei*

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța asupra dreptului .X. s.r.o. de a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de carburanți efectuate în anul 2012 de la societăți stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în România,

respinsă la rambursare de către organele fiscale pe motiv că bonurile fiscale nu au înscrise denumirea cumpărătorului sau numărul de înmatriculare a autovehiculului, în condițiile societatea nerezidentă depune în susținerea contestației documente noi neavute în vedere de către organele fiscale la analiza documentară a cererii de rambursare, respectiv la emiterea deciziei de rambursare.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. x/02.10.2013 cu numărul de referință SK..., rambursarea TVA în sumă de x lei pentru perioada 01.07.2012 – 31.12.2012.

Prin Decizia de rambursare TVA nr. .x./17.07.2014, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. a respins la rambursare TVA în sumă de x lei, având în vedere că bonurile fiscale prezentate nu conțin denumirea cumpărătorului sau numărul de înmatriculare a autovehiculului;

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr. x/21.08.2014 la organul fiscal, societatea transmite organului fiscal bonurile fiscale completate, solicitând reanalizarea bonurilor fiscale.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

„Art. 147². - (1) **În condițiile stabilite prin norme:**

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 pentru importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România;** [...]”.

Norme metodologice:

„49. În baza art. 147² 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. 153 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. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ 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. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal. [...]

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa

afereantă 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. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal. [...]

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv. [...]

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză. [...]

(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.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată. [...]

(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 L 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 L 275 din 20 octombrie 2010.”

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

„Art. 5. [...] Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilă în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită.”

Din normele legale sus-citate rezultă că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrările de bunurile, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare**, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul căruia i se solicită rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru căruia i se solicită rambursarea, să depună cererea de rambursare și să îndeplinească anumite formalități specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut, la care să anexeze toate documentele aferente, să depună documentele care să evidențieze taxa de această persoană pentru achiziția a cărei rambursare se solicită, etc.).

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

În prezenta cauză, DGRFPB prin Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a stabilit că societatea .X. s.r.o. nu poate beneficia de rambursarea TVA aferente facturilor înscrise la pozițiile 1, 5, 12, 15, 17, 20, 25, 27, 28, 30-33, 35, 38, 39, 40, 42, 44, 46, 49, 51, 52, 54-56, 59, 60, 62-65, 67, 70, 73, 74, 76, 77, 82, 83, 86, 87, 89, 92, 94, 95, 99, 102, 106, 107, 119, 124, 126, 131-134, 137, 140, 144, 146, 153, 154, 156, 158, 159, 161 și 164 din anexa din cerere, deoarece facturile pentru care s-a solicitat rambursarea TVA nu au fost completate conform prevederilor legale și cererea de rambursare a fost completat greșit cu codul de înregistrare în scop de TVA al furnizorilor.

Potrivit prevederilor pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004 care precizează că dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145 și 146 din Codul fiscal, normele metodologice de punere în aplicare ale art. 146 pct. 46. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin HG nr. 44/2004 aferente anului 2012 privind condiții de exercitare a dreptului de deducere precizează:

„Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45¹.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă, în cazul de speță societatea nerezidentă, trebuie să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de legiuitor român. Astfel, pentru taxa datorată și achitată, respectiv pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1), iar factura trebuie să conțină obligatoriu anumite informații printre care denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, iar în cazul bonurilor fiscale emise la achiziția carburanților să fie emise conform OUG nr. 28/1999 și fie ștampilate de furnizor și să aibă înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea contestației, depune copia bonurilor fiscale scanate față-verso, completate ulterior cu numerele de înmatriculare a autovehiculelor, precum și imprimarea ștampilei societății cu denumirea cumpărătorului, în afara bonului fiscal nr. x/19.09.2012 identificat în poziția 83 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că societatea a depus anexat contestației, în copie, bonurile fiscale completate, probatoriu de care înțelege să se prevaleze în susținerea acesteia, în speță devin incidente dispozițiile procedurale în soluționarea contestației stipulate la art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

coroborate cu prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată

organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, se reține că, în situația în care contestatarul depune în susținerea contestației probe noi, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, pentru stabilirea stării de fapt, respectiv în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, urmând să analizeze toate informațiile și documentele necesare, să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Având în vedere că prin referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal nu este convins dacă documentele noi depuse de contestatar „se asimilează din punct de vedere legal”, precum și faptul că la dosarul cauzei nu sunt anexate bonurile de benzină depuse de societate inițial, vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct. 11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

urmând ca organul fiscal să întreprindă toate demersurile în vederea analizării documentelor justificative prezentate de societate în susținerea contestației, respectiv a TVA înscrisă în aceste documente, ținând cont de prevederile pct. 46. (2) din normele metodologice de punere în aplicare ale art. 146 privind Codul fiscal, aferente anului 2012.

Astfel, la analizarea documentelor, organele fiscale vor avea în vedere prevederile legii fiscale referitoare la criteriile de eligibilitate pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată în România către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România precum și prevederile stipulate la pct. 49. (22) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația pentru suma de x lei (identificat în poziția 83 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA) și se va desființa pentru suma de x lei (identificat în pozițiile 1, 12, 17, 20, 25, 27, 28, 30-33, 35, 38, 40, 42, 44, 46, 49, 52, 54-56, 62-64, 67, 70, 73, 74, 82, 86, 89, 92, 94, 102, 107, 119, 131-134, 137, 140, 146, 154, 159 și 161 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA).

3.2 *Cu privire la TVA aferentă facturii emise de SC Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România S.A., solicitată și respinsă la rambursare*

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestată nerezidentă poate beneficia de rambursarea taxei, în condițiile în care factura nu cuprinde informațiile obligatorii prevăzute de lege, iar societatea nu face dovada corectării acesteia.

În fapt, prin decizia contestată, organele fiscale au respins la rambursare TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr. x/08.12.2012, identificat în poziția 158 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA, conținând numai denumirea societății în rubrica de cumpărător fără să fie înscrisă și codul de înregistrare fiscală a acesteia.

În drept, Normele metodologice de punere în aplicare ale art. 147² pct. 49. alin. (2), (11) și (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin HG nr. 44/2004 aferente anului 2012 privind condiții de exercitare a dreptului de deducere precizează:

(2) *Nu se rambursează:*

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

(5) *Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România. [...]*

(11) *În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22). [...]*

(13) **Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.**

De asemenea pct. 49 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.”

Din prevederile legale invocate mai sus rezultă că dreptul societăților stabilite în alte state membre al Uniunii Europene la restituirea taxei pe valoarea adăugată este stabilit prin Directiva a 9-a (Directiva 2008/9/CE) și poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru întrucât, în materia dreptului comunitar, prevederile directivelor nu se aplică direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere în legislația fiecărui stat membru.

În cazul României, Directiva a 9-a este transpusă prin art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate din România, **persoana nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației române care transpune directiva comunitară, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursării taxei în baza unor documente justificative (facturi) care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie.**

De altfel, chiar în jurisprudența comunitară în materie se subliniază că normele instituite nu trebuie să conducă la un *tratament diferit al persoanelor plătitoare de impozit în funcție de statele membre* pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implică faptul că și **persoanele impozabile nerezidente trebuie să îndeplinească același condiții de formă și de fond cu persoanele impozabile române pentru a beneficia de deducerea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată.**

În același sens sunt și prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipulează că „în înțelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor** este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplică în statul membru de rambursare**”. Or, aceste prevederi nu vin decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și procedurale, cum ar fi: depunerea cererii într-un anumit termen de decădere, suma minimă ce poate fi solicitată și perioada la care se referă, **anexarea facturilor corect întocmite** etc.

Reiese, așadar, că și în cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în anul 2011 conform cărora:

„Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]"

„Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

„Art. 155. - (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă; [...]"

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de formă, cât și cerințelor de fond, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În speță, societatea nerezidentă .X. s.r.o. **nu a prezentat o altă situație decât ce au constatat organele fiscale** respectiv, nu a prezentat o factură corectată, cu toate că avea această posibilitate conform art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În calitate de beneficiar - persoana impozabilă interesată în rambursarea ulterioară a taxei cuprinsă în factura respectivă, **avea obligația să se asigure în momentul primirii facturii că aceasta conține toate informațiile obligatorii stabilite prin legea română ori, în situația în care factura conținea informații incomplete sau eronate, să prezinte o factură corectată în conformitate cu legislația fiscală în vigoare în România** întrucât dispozițiile legale incidente condiționează posibilitatea deducerii și rambursării TVA nu doar de deținerea facturilor originale, ci, mai mult, de deținerea acelor facturi care cuprind informațiile prestabilite de lege ca fiind obligatorii.

În concluzie, societatea nu prezintă o altă factură, prin care corectează factura anterioară pentru care a solicitat rambursarea TVA, astfel încât societatea nerezidentă .X. s.r.o. nu este îndreptățită să beneficieze de rambursarea din bugetului statului român, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 9-a și de art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal care transpune această directivă, a sumei de x lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 145, art. 146, art. 155 și art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 7, art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 5 și art.6 din Directiva a 9-a - 2008/9/CE, pct. 11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE

1. Desființează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.07.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, cu privire la dreptul de rambursare a bonurilor fiscale în sumă de **x lei**, urmând ca organul fiscal să reanalizeze documentele justificative prezentate de societate în susținerea contestației, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare și de reținerile din prezenta decizie.

2. Respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de .X. s.r.o. împotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./17.07.2014 prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **x lei**.

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