

DECIZIA nr. 75 din 30.01 .2015
privind solutionarea contestatiei formulate de
ABC - Franta, inregistrata sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. si nr., inregistrate sub nr. si nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Franta.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr.2014 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2014, comunicata prin posta in data de2014 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

Avand in vedere prevederile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Franta.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. decrs/2014, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Franta prin cererea cu nr. de referinta, inregistrata sub nr.2014.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de rambursare nr. decrs/2014 sustinand ca organele fiscale au respins eronat rambursarea TVA din facturile nr. 1650-1661/25.02.2014 intrucat nu i-au acordat posibilitatea aplicarii prevederilor pct. 81² alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea art. 159 din Codul fiscal privind corectia facturilor. Societatea sustine ca facturile contin TVA romanesc (24%), chiar daca taxa este exprimata in euro si nu in lei, iar conform art. 155 alin. (22) din Codul fiscal, in vigoare de la 1 ianuarie 2013, sumele indicate pe factura pot fi exprimate in orice moneda, convertirea in lei realizandu-se pe baza cursului prevazut la art. 139¹ din Codul fiscal. In plus, furnizorul FZR SA a acceptat sa corecteze facturile, iar societatea este de acord sa puna la dispozitia autoritatilor facturile corectate si care vor indica TVA in lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au respins corect cererea de rambursare a TVA pe motivele prezentării de facturi care contin taxa menționată exclusiv în valută și a efectuării de operațiuni de export pentru care societatea nerezidentă solicitantă avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România, în condițiile în care societatea nerezidentă nu a prezentat în susținere facturile corectate și nu a combătut motivele prezentate de organele fiscale în decizia de rambursare contestată.

In fapt, prin cererea înregistrată sub nr. ABC a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în suma de S lei pentru factura nr.2014 emisă de FZR cod de identificare fiscală În susținerea cererii societatea nerezidentă a transmis mai multe facturi, emise cu numărul de la 1650 la 1661 și data emiterii 25.02.2014, din conținutul acestora rezultând următoarele:

- furnizor este FZR SA;
- cumparator este ABC din Franța;
- condiția de livrare este ex works Braila – România;
- locul încarcerii esteBraila;
- locul de descarcare este North America Inc – SUA;
- obiectul livrării: diverse bunuri;
- TVA 24% este menționată exclusiv în valută (euro).

Pe baza acestor informații, organele fiscale însărcinate cu analiza cererii de rambursare au decis respingerea acesteia prin decizia nr. decrs/2014 pe motiv că facturile pe baza cărora s-a solicitat rambursarea nu contin TVA exprimat în lei și că bunurile au fost livrate în SUA, fapt pentru care persoana impozabilă trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată ABC susține că a solicitat furnizorului român corectarea facturilor și le poate pune la dispoziția autorităților, fără să anexeze niciun document (factura corectată) în susținerea contestației.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In condițiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabilă** nestabilă în România, care este stabilă 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:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilă 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.

(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. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ 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. 147¹ 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. 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 nestabilită 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 nestabilită 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.

(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale solicitantului;
- b) o adresă de contact pe cale electronică;
- c) descrierea activității economice a solicitantului pentru care sunt achiziționate bunurile și serviciile;
- d) perioada de rambursare acoperită de cerere;
- e) o declarație din partea solicitantului că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiunilor prevăzute la alin. (1) lit. c) pct. 1 și 2;

f) codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de înregistrare fiscală al solicitantului;

g) datele contului bancar, inclusiv codurile IBAN și BIC.

(8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;

c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;

d) data și numărul facturii sau documentului de import;

e) baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei;

f) cuantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;

g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;

h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);

4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

(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).

(12) Solicitantul trebuie să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit în conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificările ulterioare.

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

(14) În cazul în care, ulterior depunerii cererii de rambursare, pro rata de deducere este modificată, ca urmare a calculului pro rata definitivă, solicitantul procedează la rectificarea sumei solicitate sau deja rambursate. Rectificarea se efectuează printr-o altă cerere de rambursare depusă pe parcursul anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare în cauză sau, în cazul în care solicitantul nu înaintează nicio cerere de rambursare pe parcursul respectivului an calendaristic, printr-o declarație separată trimisă prin intermediul portalului electronic creat de statul membru în care este stabilit solicitantul.

(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.

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul, cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este 31 martie 2011. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) și (12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).

(18) Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.

(19) În cazul în care cererea de rambursare vizează o perioadă de rambursare mai mică de un an calendaristic, dar mai mare de 3 luni, cuantumul TVA pentru care se solicită o rambursare nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 400 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010.

(20) În cazul în care cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare de un an calendaristic sau la perioada rămasă dintr-un an calendaristic, cuantumul TVA nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 50 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010.

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

(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.

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

(25) În cazul în care cererea de rambursare se aprobă, rambursarea sumei aprobate este efectuată cel târziu în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării termenului prevăzut la alin. (21) sau, în cazul în care au fost solicitate informații suplimentare sau alte informații ulterioare, a termenelor menționate la alin. (24).

(26) Rambursarea se efectuează în lei într-un cont bancar din România sau, la cererea solicitantului, în oricare alt stat membru. În acest al doilea caz, eventualele comisioane bancare de transfer sunt reținute din suma care urmează a fi plătită solicitantului.

(27) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, organul fiscal competent din România comunică solicitantului motivele respingerii, împreună cu decizia. Decizia poate fi contestată potrivit prevederilor legale în vigoare în România.

(28) Absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul prevăzut la alin. (25), nu este considerată ca fiind echivalentă aprobării sau respingerii cererii, dar poate fi contestată conform normelor procedurale în vigoare.

(29) În cazul în care o rambursare a fost obținută prin fraudă sau printr-o altă metodă incorectă, organul fiscal competent din România va solicita persoanei impozabile care a beneficiat de rambursare restituirea sumelor rambursate în mod eronat și a majorărilor aferente. În caz de nerestituire a sumelor, organul fiscal competent din România va suspenda orice rambursare ulterioară, către persoana impozabilă în cauză până la concurența sumei neplătite sau, dacă nu există o rambursare ulterioară, va proceda la recuperarea sumelor rambursate eronat și a majorărilor aferente potrivit prevederilor referitoare la asistența reciprocă în materie de colectare.

(30) Orice rectificare făcută în urma unei cereri de rambursare anterioare, în conformitate cu alin. (14) sau, în cazul în care o declarație separată este depusă, sub forma unei recuperări sau plăți separate, reprezintă o majorare sau o reducere a sumei de rambursat.

(31) În cazul nerespectării termenului de rambursare prevăzut la alin. (25) se plătește o dobândă solicitantului pentru suma ce va fi rambursată după expirarea acestui termen. Dobânda se calculează începând din ziua următoare ultimei zile prevăzute pentru plată în temeiul alin. (25) până în ziua în care suma este efectiv plătită. Ratele dobânzilor sunt egale cu rata dobânzii aplicabile rambursărilor de TVA către persoanele impozabile stabilite România.

(32) În cazul în care solicitantul nu transmite organului fiscal competent din România, în termenul prevăzut, informațiile suplimentare sau alte informații solicitate, prevederile alin. (31) nu se aplică. De asemenea, prevederile alin. (31) nu se aplică până în momentul primirii de către statul membru de rambursare a documentelor care trebuie trimise pe cale electronică în temeiul alin. (11).

(33) Prevederile alin. (1) - (32) se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(33¹) Facturile emise în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2013 inclusiv, care nu au fost achitate total/parțial până la data solicitării rambursării pot fi cuprinse într-o cerere de rambursare depusă până la data de 30 septembrie 2014, fără a mai fi necesară dovada achitării facturii.

(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".

*Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA pentru achizițiile din România 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 speta, în raport de documentele existente la dosarul cauzei se retin următoarele:

Pentru a beneficia de rambursarea TVA persoanele impozabile nerezidente trebuie să respecte legislația națională care a transpus Directiva a 9-a (Directiva 2008/9/CE), inclusiv în ceea ce privește **solicitarea rambursării taxei în baza unor documente justificative (facturi) care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie**, respectiv art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

"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) operatiuni taxabile; [...]."

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;

"Art. 155. - (19) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a **sumei taxei colectate, exprimate în lei**, în funcție de cotele taxei; [...]

(22) **Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă cu condiția ca valoarea TVA colectată să fie exprimată în lei**. În situația în care valoarea taxei colectate este exprimată într-o altă monedă, aceasta va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹."

În legatură cu modul de completare a facturilor, pct. 75 din Normele metodologice date în aplicarea art. 155 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

"75. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, **suma taxei trebuie înscrisă și în lei**. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal".

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în factura prevăzută la art. 155 din Codul fiscal baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei.

Totodată, se reține că **înscrisura în lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligație expres stipulată în legislația fiscală în materie, menită să asigure colectarea corectă a taxei la bugetul statului** în care are loc livrarea bunurilor și prestarea serviciilor, prevederile art. 155 alin. (19) lit. j) din Codul fiscal fiind în concordanță deplină cu dispozițiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevede că "*sumele indicate în factura se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea TVA de plată să fie exprimată în moneda națională a statului membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii*".

Cu privire la cursul valutar, art. 139¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

"Art. 139¹. – (2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, **cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca**

Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză iar, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3) - (8), la data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare. În situația în care se utilizează cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, se realizează prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede. În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană [...].”

Rezulta, asadar, ca art. 139¹ din Codul fiscal prevede **posibilitatea aplicării unor cursuri de schimb alternative**, respectiv ultimul curs de schimb comunicat de BNR sau ultimul curs de schimb comunicat de BCE ori cursul de schimb folosit de banca prin care se efectuează decontările între parti, **fiecare dintre ele putând avea niveluri diferite** și, în consecință, **și cuantumul taxei colectate la bugetul statului putând fi diferit**, ceea ce întărește obligativitatea menționării în lei a taxei colectate datorate pe baza facturilor emise de către furnizori/prestatori.

Altminteri, **nemenționarea în facturi a cursurilor de schimb aplicabile tranzacțiilor și neînscrisura în lei a taxei aferente nu permit determinarea corectă a TVA colectată la bugetul statului, cata vreme, legal, se pot folosi cursuri de schimb diferite.**

Totodată, legislația națională în materie de TVA, în speta art. 159 din Codul fiscal și pct. 81² din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol prevede posibilitatea persoanei impozabile de a proceda la corectarea facturilor sau a altor documente care tin loc de factura, inclusiv prin aplicarea regimului de scutire în situația obținerii ulterioare a documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea scutirii respective ori justificarea deducerii exercitate pe baza de documente incomplete sau care conțin informații eronate, dacă acestea sunt corectate pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

Persoana impozabilă nerezidentă ABC a prezentat în justificarea cererii de rambursare a TVA în suma de S lei un număr de 12 facturi care au taxa exprimată exclusiv în valută (euro), iar în motivarea contestației arată că este de acord să pună la dispoziția autorităților facturile corectate de furnizor și care vor indica TVA în lei, **fără ca în susținere să prezinte facturile corectate de furnizorul român în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal și pct. 81² din Normele metodologice**, altminteri invocate în motivare. Or, prezentarea unor facturi corect întocmite, inclusiv în ceea ce privește indicarea TVA colectate în lei este absolut necesară pentru determinarea cuantumului taxei convenite la rambursare solicitate de SAA ERIEM în calitate de beneficiar, care trebuie să fie echivalentă cu cuantumul taxei colectate la buget de către furnizorul său. Aceasta, cu atât mai mult cu cât, societatea nerezidentă a formulat cerere de rambursare a sumei de S lei **dintr-o singură factură** –

factura nr. 9.604/25.02.2014 emisa de FZR SA –, **fara sa prezinte aceasta factura** ori explicatii cu privire la legatura acesteia cu cele 12 facturi prezentate la analiza documentara.

De asemenea, se retine ca in decizia de rambursare contestata organele fiscale au mentionat faptul ca bunurile achizitionate de ABC din Romania au fost exportate in SUA, iar pentru aceste operatiuni societatea nerezidenta era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede:

“Art. 153. – (4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 **va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei**, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)—m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2)—(6). [...]”.

Or, potrivit art. 147² din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare persoanele impozabile nerezidente nu pot beneficia de rambursarea TVA afarente achizițiilor de bunuri din Romania in situatia in care sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania.

Desi acest motiv a fost indicat in decizia prin care s-a respins cererea de rambursare, prin contestatia formulata ABC **nu aduce nicio motivatie de fapt ori de drept care sa combata aceasta constatare.**

Conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. – (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza”.

Reiese, asadar, ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa dovedeasca ca suma solicitata la rambursare rezulta din facturi corect intocmite si care au inscrisa TVA in lei, sa justifice ca nu efectueaza operatiuni pentru care are obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si sa probeze acest lucru cu documente.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]”.

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ

fiscal. **Analiza contestației se face în raport** de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Cum societatea este cea care a invocat în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt – ca poate prezenta autoritatilor facturi corect întocmite – rezulta ca sarcina probei îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia. Mai mult, în raport de constatarea efectuării de operațiuni de export, pentru care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România, cu consecința neindeplinirii condițiilor de rambursare, societatea nerezidentă nu și-a motivat în niciun fel contestația.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 139¹, art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147² alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (19) lit. j) și alin. (22) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1) și următoarele și pct. 75 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 206 alin. (1) lit. c) și d), art. 213 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația ABC din Franța formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. decr/2014 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**.

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.