

DECIZIA nr. _____/_____
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x, completată cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x și cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x cu privire la contestația depusă de către **.X.** cu domiciliul fiscal în x reprezentată fiscal în scopul rambursării de TVA de x cu domiciliul fiscal în x.

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr.x, îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. x, emisă de D.G.R.F.P.B – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin care s-a respins la rambursare T.V.A. în suma de x lei și s-a aprobat la rambursare T.V.A. în suma de x lei.

Societatea contestă T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **x**, **așa cum precizează contestatorul**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii la data de **x**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii AFCM.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin.(1) și alin. (2), art. 269 alin.(1), art.270 alin.(1) și art.272 alin (2) lit.(a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă **.X.**

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA nr. x organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au respins la rambursare TVA în sumă de x lei, în baza art. 147² alin. (1) lit. b) și a art. 155 alin. (22) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a pct. 72 alin.(2) și pct. 50 alin. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare ale Codului fiscal.

Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, a fost depusă de către societatea contestatară prin reprezentantul său fiscal și a fost înregistrată cu nr. x.

În urma analizei cererii de rambursare autoritățile fiscale au emis Decizia de rambursare a TVA nr. x stabilind TVA aprobată la rambursare în sumă de x lei și TVA respinsă la rambursare în sumă de x lei, astfel:

- suma de x lei este aferentă unei facturi care a fost anulată și pentru care societatea nerezidentă a renunțat la rambursarea TVA printr-o adresă înaintată autorităților fiscale;

- suma de x lei aferentă facturilor nr. x, x, x și x emise de furnizorul x;
- suma de x lei aferentă facturilor nr. x, x și x emise de furnizorul x.

II. Societatea nerezidentă, prin reprezentantul său fiscal în România x., contestă **parțial** Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. x, emisă de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii **pentru suma de x lei.**

Societatea **.X.** este parte a grupului x și este reponsabilă cu dezvoltarea, producția și distribuția internațională a sistemelor de cafea proporționată comercializată sub marca „x”. În afară de activitatea sa principală, care presupune producția și vânzarea de capsule de cafea, x se ocupă și cu fabricarea aparatelor pentru cafea prin intermediul mai multor parteneri externi.

În acest sens, **.X.** a achiziționat de la furnizorul român x echipamente și matrițe pentru producerea de piese folosite pentru asamblarea aparatelor de cafea. Matrițele și echipamentele achiziționate rămân pe teritoriul României la sediul furnizorului și în consecință acesta a emis facturi cu TVA românesc către Contestatoare.

.X. contestă respingerea la rambursare a sumei de x lei aferentă următoarelor facturi:

- a) suma de x lei aferentă facturilor nr. x, nr. x și nr. x emise de furnizorul x reprezentând avans 30%, sumă respinsă la rambursare întrucât facturile nu îndeplinesc condițiile legale de rambursare, facturile nu sunt aferente unor achiziții de bunuri ci sunt pentru plata parțială urmare comenzilor lansate necesare achiziției de echipamente;
- b) suma de x lei aferentă facturilor nr. x, x și x emise de furnizorul Zoppas, sumă respinsă la rambursare întrucât facturile nu îndeplinesc condițiile legale de rambursare, respectiv TVA aferentă facturilor este exprimată doar în euro.

În susținerea cauzei societatea aduce următoarele argumente:

- în cazul facturilor menționate la punctul a), societatea a procedat la regularizarea facturilor de avans, astfel fiind indubitabilă realitatea livrărilor de bunuri efectuate de către furnizorul x;
- în cazul facturilor menționate la punctul b), societatea susține că se află în posesia a 2 versiuni ale facturilor emise de furnizorul x: o versiune care conținea valoarea TVA doar în euro – acestea fiind atașate la cererea de rambursare din eroare și o versiune în care TVA este menționată și în lei. Din punctul său de vedere, invocând jurisprudența europeană, societatea consideră că prezentarea unei facturi ce nu conține suma TVA exprimată în lei, nu reprezintă o piedică pentru organele de inspecție fiscală în determinarea concretă a derulării operațiunilor efectuate.

În concluzie, în baza argumentelor prezentate, societatea considera ca a îndeplinit atât condițiile privind substanța operațiunii prevăzute la art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cât și condiția de formă prevăzută la art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru deductibilitatea TVA și, în consecință, societatea și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la furnizorul Zoppas, îndeplinind condițiile privind solicitarea rambursării TVA.

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

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de x lei aferentă facturilor de avans emise de furnizorul x

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestată nerezidentă poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor de avans emise de furnizorul x, în condițiile în care din documentele depuse în susținerea contestației rezultă ca sunt îndeplinite condițiile legale de rambursare a T.V.A., prin referatul cauzei organele fiscale emitente ale deciziei atacate propunând admiterea rambursării T.V.A.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. x, rambursarea TVA în sumă de x lei aferentă facturilor nr. x, nr. x și nr. x emise de furnizorul x reprezentând plata parțială în avans a 30% din contravaloarea comenzilor lansate de către .X., pentru care a fost respins dreptul de deducere pe motiv că facturile nu sunt aferente achiziției de bunuri ci sunt pentru plata parțială urmare comenzilor lansate.

Societatea, prin contestație, susține faptul că, pe lângă îndeplinirea condiției de formă necontestată de organele fiscale, îndeplinește și condiția de substanță - respectiv că achizițiile efectuate de societate sunt aferente unor bunuri utilizate în scopul operațiunilor taxabile - depunând facturile finale prin care au fost regularizate facturile de avans de către furnizor confirmând astfel achiziția bunurilor.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 147² alin.(1) li.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 prin care se stabilește cadrul legal pentru aprobarea rambursării:

“ART. 147² 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 norme:

[...] b) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă;”

Norme Metodologice

„50. *) (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei

aferele importurilor și achizițiilor de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România.

[...]

(5) Pentru a îndeplini condițiile pentru rambursare, orice persoană impozabilă prevăzută la alin. (3) trebuie să desemneze un reprezentant în România în scopul rambursării.

(6) Reprezentantul prevăzut la alin. (5) acționează în numele și în contul persoanei impozabile pe care o reprezintă și va fi ținut răspunzător individual și în solidar alături de persoana impozabilă prevăzută la alin. (3) pentru obligațiile și drepturile persoanei impozabile cu privire la cererea de rambursare.

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită pe teritoriul Uniunii Europene poate solicita rambursarea taxei dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate semnate de reprezentanții autorităților competente din România și din țara solicitantului. [...]

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Elveția:

“România declară că persoanele impozabile stabilite în Elveția pot solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătite în România în aceleași limite și condiții aplicabile persoanelor impozabile stabilite în România la stabilirea dreptului de deducere a taxei”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit o procedură specifică prin care persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate **poate solicita rambursarea TVA achitata pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România**, respectiv **dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă.**

De asemenea, România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Elveția care nu sunt înregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adăugată plătită în România prin desemnarea unui reprezentant fiscal în scopul rambursării.

Asadar, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autoritatilor fiscale romane trebuie respectate conditiile de forma si de fond stipulate de legislatia in materie.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 145 alin.(2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(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 [...]”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că bunurile facturate au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile respective.**

Aplicabile speței sunt și prevederile art. 128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art. 134² alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 72 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004:

“ART. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri. “

“ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora:[...]”

Norme Metodologice

“Pct. 72. [...]. (2) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art. 139¹ din Codul fiscal și ale pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), art. 151 sau art. 151¹ din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau al facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri ori de prestatorii de servicii.”

Conform prevederilor legale menționate anterior se reține faptul că operațiunea de livrare a bunurilor implică transferul drepturilor de proprietate asupra acestuia. Faptul generator pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator intervine la data la care se emit facturi de avans. Regularizarea facturilor de avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura finală emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune.

În speță, societatea nerezidentă **.X.** reprezentată în scopul rambursării de TVA de societatea **x** a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. **x**, rambursarea TVA în sumă de **x** lei aferentă următoarelor facturi:

- factura nr. **x** emisă de furnizorul **x**, TVA aferentă în sumă de **x** lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. **x**;
- factura nr. **x** emisă de furnizorul **x**, TVA aferentă în sumă de **x** lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. **x**;
- factura nr. **x** emisă de furnizorul **x**, TVA aferentă în sumă de **x** lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. **x**;

Tranzacțiile comerciale între părți au fost realizate în baza comenzilor emise de societatea **.X.** sau în baza ofertelor emise de furnizor și acceptate de **x**. Comenzile lansate fac obiectul unui contract care reglementează condițiile generale pentru achiziția de unelte.

Conform contractului existent la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

- echipamentele devin proprietatea **.X.** după plata prețului integral;
- termenele de plată pentru echipament sunt: 30% din prețul total la primirea de către **.X.** a comenzii și a facturii aferente, 30% la primirea unui eșantion turnat prin injecție și factura corespunzătoare și restul de 40% după aprobarea finală a echipamentului și primirea facturii corespunzătoare.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

1. Facturile nr.**x** și nr.**x** sunt achitate la data de 27.01.2015 conform avizului de plată existent la dosarul cauzei;
2. Factura nr. **x** este achitată la data de 20.01.2015 conform avizului de plată existent la dosarul cauzei;

3. Societatea depune în susținerea contestației documente suplimentare care atestă finalitatea operațiunilor pentru care au fost emise facturi de avans pentru plăți parțiale, astfel:

- factura nr. x emisă de furnizorul x, TVA aferentă în sumă de x lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. x este urmată de factura nr. x reprezentând tranșa a 2-a de avans 30% și de factura nr. x reprezentând factura finală emisă la momentul livrării echipamentelor, stornarea făcându-se pe aceeași factură, cu respectarea prevederilor legale;

- factura nr. x emisă de furnizorul x, TVA aferentă în sumă de x lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. x, este urmată de factura nr. x reprezentând tranșa a 2-a de avans 30% și de factura nr. x reprezentând factura finală emisă la momentul livrării echipamentelor, stornarea făcându-se pe aceeași factură, cu respectarea prevederilor legale;

- factura nr. x emisă de furnizorul x, TVA aferentă în sumă de x lei reprezentând avans 30% aferent comenzii nr. x, este urmată de factura nr. x reprezentând tranșa a 2-a de avans 30% și de factura nr. x reprezentând factura finală emisă la momentul livrării echipamentelor, stornarea făcându-se pe aceeași factură, cu respectarea prevederilor legale.

4. Exigibilitatea TVA aferentă facturilor reprezentând prima tranșă de avans 30% a intervenit la data emiterii facturilor;

5. Societatea avea dreptul să solicite rambursarea în maximum 9 luni de sfârșitul anului calendaristic în care taxa devine exigibilă, depunând astfel în termenul legal Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunitatii înregistrată cu nr. x, cerere în care este inclusă TVA aferentă facturilor de avans nr. x, nr.x și nr. x.

În raport de documentele existente la dosar, în referatul cauzei nr.x organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii arată că au analizat documentatia depusă de societate în susținerea contestației și au concluzionat că **„având în vedere documentele depuse în susținerea contestației privind taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, aferentă facturilor de avans emise de furnizorul x în sumă de x lei considerăm că sunt îndeplinite condițiile legale de rambursare”**, propunând admiterea contestației pentru TVA respinsă la rambursare inițial aferentă facturilor menționate anterior.

În consecința, în raport de analiza anterior efectuată, de susținerile contestării, de documentația depusă anexată contestației și de propunerea organelor fiscale emitente ale deciziei atacate care reliefează lipsa altor impedimente în privința îndeplinirii cerințelor legale, rezultă că societatea nerezidentă .X. – prin reprezentantul fiscal în scopul rambursării de TVA x îndeplinește condițiile de rambursare a T.V.A. aferentă facturilor nr. x, nr. x și nr. x emise de furnizorul x, **iar contestația urmează a fi admisă în parte pentru T.V.A. în sumă de x lei**, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de x lei aferentă facturilor de achiziții echipamente emise de furnizorul x care nu au valoarea TVA exprimată în lei.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestată nerezidentă poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor de achiziții echipamente emise de furnizorul x pentru care organele fiscale au respins dreptul la rambursare în baza art. 155 alin (22) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în condițiile în care, în susținerea contestației, societatea depune aceleași facturi care conțin și valoarea TVA în lei.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. x și rambursarea TVA în sumă totală de x lei aferentă facturilor nr. x, nr. x și x emise de furnizorul x pentru echipamentele livrate către .X., pentru care organele fiscale au respins dreptul la rambursare pe motiv că facturile emise de furnizor nu respectă prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea afirmă că se află în posesia a 2 versiuni ale facturilor menționate anterior emise de furnizorul x și că, din greșeală, la momentul depunerii cererii de rambursare au fost anexate facturile care nu aveau menționate suma TVA în lei.

În susținere societatea invocă jurisprudența europeană și prevederile art. 22 alin 8 din Directiva TVA, afirmând că „dreptul statelor membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA de către contribuabili, nu este unul absolut ci trebuie să fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit.”

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

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

b) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilă pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă; ; [...].”

Norme metodologice:

„50. *) (1) **În baza art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilă pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește 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 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 va acorda rambursarea pentru:

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 aferentă achizițiilor de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă în România deducerea taxei în condițiile art. 145, 145¹ și 146 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.

[...]

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită pe teritoriul Uniunii Europene poate solicita rambursarea taxei dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate semnate de reprezentanții autorităților competente din România și din țara solicitantului. În vederea semnării unor astfel de acorduri/declarații, autoritățile competente ale țărilor interesate trebuie să se adreseze Ministerului Finanțelor Publice. Țările cu care România a semnat acorduri/declarații de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea taxei pe valoarea adăugată vor fi publicate pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Elveția:

“România declară că persoanele impozabile stabilite în Elveția pot solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătite în România în aceleași limite și condiții aplicabile persoanelor impozabile stabilite în România la stabilirea dreptului de deducere a taxei”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit o procedură specifică prin care persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitată pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă.

De asemenea, România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Elveția care nu sunt înregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adăugată plătită în România.

Așadar, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 146 alin. (1) lit. a), art 155 alin. (19) lit. j) și alin.(22), art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 75 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora:

„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 - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

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”.

Norme Metodologice

“Pct. 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.”

“ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de

taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147².”

Astfel, pentru a fi îndeplinită condiția de formă pentru deducerea TVA-ului, facturile trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de lege. În cazul în care facturile **nu conțin toate informațiile** prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, **documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal**. Corectarea informațiilor înscrise în facturi se face fie prin anularea documentului și emiterea unuia nou, în cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, fie prin emiterea unui nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte (sau prin emiterea unui nou document conținând informațiile și valorile corecte, concomitent cu emiterea unui document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat).

Astfel, se reține că firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 13-a **trebuie să îndeplinească, în primul rând, condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare**, așa cum rezulta din pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care transpun fidel Directiva comunitară în materie, cu atât mai mult cu cât procedura în materie se bazează în special pe controlul documentar al cererilor, în ceea ce privește verificarea temeiniciei cererilor de rambursare în raport cu cererile propriilor contribuabili.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor/serviciilor 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 sau nonmembre 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. 3 din Directiva a 13-a, care stipulează că în înțelesul prezentei directive „*restituirile menționate în articolul 2 alineatul (1) se acordă pe baza cererii persoanei impozabile. Statele membre stabilesc procedura de depunere a cererilor, inclusiv termenele limită de depunere, perioada la care trebuie să se refere cererile, autoritatea competentă să le primească și valorile minime care pot fi solicitate în cerere. Statele membre stabilesc de asemenea sistemul de efectuare a restituirilor, inclusiv termenul limită. Ele impun solicitantului obligațiile ce îi revin, astfel încât statele membre să poată stabili dacă cererea este justificată și să poată preveni fraudele, în special obligația de a furniza dovezi că solicitantul desfășoară o activitate economică în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE. Solicitantul trebuie să certifice, printr-o declarație scrisă, că în perioada dată nu a efectuat nici o tranzacție care nu îndeplinește condițiile prevăzute în articolul 1 punctul 1 din prezenta directivă.*”

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 2014.

În speță, societatea nerezidentă a anexat la cererea de rambursare facturile nr. x, nr. x și x emise de furnizorul x pentru echipamentele livrate către .X., facturi care nu menționau valoarea TVA în lei.

În susținerea contestației, societatea depune aceleași facturi cu valoarea TVA exprimată și în lei – **acestea neconstituind facturi de corecție ale facturilor transmise inițial**, motivând faptul că se afla în posesia a 2 variante de facturi și că, dintr-o eroare umană au fost anexate cererii de rambursare facturile care nu aveau TVA exprimată în lei.

Așa cum am menționat mai sus, legislația fiscală din Romania referitoare la corecția facturilor conține dispoziții extrem de clare cu privire la modalitatea de corecție a facturilor emise inițial cu date eronate sau incomplete, dispozițiile legale invocate nu prevăd posibilitatea reemiterii acestora completate cu informațiile obligatorii ci emiterea unei alte facturi care să conțină referiri la factura inițială, să corecteze sau să cuprindă toate datele și informațiile complete și corecte. Mai mult, în calitate de beneficiar - persoana impozabilă interesată în rambursarea ulterioară a taxei cuprinsă în factura anexată la cererea de rambursare, societatea **avea obligația să se asigure în momentul primirii facturilor că acestea conțin 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 ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora se ignoră principiile statuate de Jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv că **„Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ că statele membre trebuie să preia în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil, anume cele prevăzute de art.22 alin.(3) lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se referă la suma facturată și cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă”**, iar **“din această perspectivă, este evident că în circumstanțele cauzei descrise mai sus, negarea dreptului de deducere a T.V.A. doar pentru că un element de ordin formal nu este reflectat în factură nu poate servi scopurilor pe care Directiva a VI-a le urmărește [...] fiind în realitate doar un abuz al organelor de inspecție fiscală”**, precum și faptul că **„prezentarea unei facturi ce nu conținea cuantumul TVA în moneda lei nu reprezenta o piedică pentru organele de inspecție fiscală în determinarea în concret a derulării operațiunilor efectuate de contestatoare cu furnizorul său”**, se reține că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de fond care presupun existența dreptului și condițiile de formă care presupun justificarea acestui drept.

Dreptul societăților nerezidente, nestabilite în Romania, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în Romania, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene, la restituirea TVA este stabilit de Directiva 86/560/CEE - a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității.

Prevederile Directivelor nu se aplică direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere în legislația fiecărui stat membru iar în cazul României, Directiva 86/560/CEE este transpusă prin art. 147² alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, punctul 50 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin H.G. Nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și OPANAF 5/2010 privind procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității.

Mai mult prevederile pct. 50 alin. (19) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menționează „Prevederile alin. (1)-(18) transpun Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a TVA persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene L 326 din 21 noiembrie 1986. „

Prin urmare pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în România, persoana nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației fiscale 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.

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 fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146, art. 155 și art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Înscrierea în lei a TVA colectate pe facturile emise de către furnizori / prestatori este o obligație expres stipulată în legislația fiscală menită să asigure colectarea corectă a taxei pe valoarea adăugată la bugetul statului în care are loc livrarea bunurilor, prevederile art. 155 alin.(19) lit.j) și alin.(22) fiind în concordanță deplină cu dispozițiile art. 230 din Directiva 2006/112/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată care prevăd că: **„Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea TVA de plată sau care urmează a fi regularizată să fie exprimată în moneda națională a statului membru, utilizând mecanismul de conversie stabilit la articolul 91.”**

Prin urmare, numai taxa exprimată în lei și înscrisă în facturi poate fi solicitată la rambursare de persoanele impozabile stabilite în afara Uniunii europene deoarece numai în această situație există certitudinea cu privire la cuantumul taxei colectate la bugetul statului de către furnizorii/prestatorii români și pe cale de consecință a cuantumului sumei susceptibile a fi restituită pentru beneficiarii din afara Comunității.

Având în vedere că, societatea nu a depus probe noi în susținerea contestației, cu toate că a avut posibilitatea de a depune facturile în cauză corectate, conform prevederilor legale, ca probă nouă neuzând de dreptul dat de dispozițiile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform caruia *“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/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 oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În concluzie, societatea nerezidentă nu prezintă alte facturi, prin care sa corecteze facturile emise inițial de catre societatea x anexate la cererea de rambursare, astfel că societatea nerezidentă în cauză nu este îndreptățită să beneficieze de rambursarea din bugetului statului român, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 13-a și de art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal care transpune această directivă, a sumei de x lei, reprezentând TVA aferentă acestor facturi.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Prin urmare **se va respinge contestatia ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de x lei** deoarece facturile nu au fost întocmite conform prevederilor legale în România iar societatea nerezidenta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei conform legislatiei in materie fiscala.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 147² alin.(1) li.b), art. 145 alin.(2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a), art. 128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art. 134² alin.(2) lit. a), art 155 alin. (19) lit. j) și alin.(22) și art. 159 alin.(1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 50, pct. 72, pct. 75 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 276, art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 3 alin.(1) și (2) din Directiva 86/560/CEE - a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Declarației de reciprocitate a României către Elvetia, se

DECIDE

1. Admiterea în parte a contestației formulată de **.X.** – prin reprezentantul fiscal în scopul rambursării x și anularea în parte a Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în

România, stabilite în afara Comunitatii nr. x **pentru T.V.A. respinsă la rambursare în suma x lei;**

2. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. – prin reprezentantul fiscal în scopul rambursării x împotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate să se inregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunitatii nr. x **pentru T.V.A. respinsă la rambursare în suma x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac iar punctul 2 poate fi contestat, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.