

DECIZIA nr. 673 din 15.12.2017
privind soluționarea contestației formulate de
ABC - SM, reînregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. A_SLP2017, înregistrată sub nr. MBR_REG2017 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu privire la contestația formulată de ABC din SM, a cărei soluționare a fost delegată conform notei avizate nr. A-SLP2017.

Obiectul contestației, înregistrată inițial la registratura organului fiscal sub nr.... și transmisă sub nr. ... îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/xx.rr.tt, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **S lei**.

Prin decizia nr.2014 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a respins pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale contestația societății nerezidente ABC.

Împotriva deciziei nr.2014 societatea nerezidentă a introdus acțiune în contencios administrativ la Curtea de Apel București, care prin sentința civilă nr. ... pronunțată în dosarul nr...../2014 a admis acțiunea formulată de reclamantă, a anulat decizia de soluționare a contestației nr.2014 și a obligat la soluționarea pe fond a contestației. Sentința civilă a rămas definitivă în urma respingerii recursului prin decizia civilă nr.2017 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

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. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 14.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 și ale art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având în vedere hotărârile judecătorești antemenționate și delegarea de competență prin nota avizată nr. A-SLP 2937/28.11.2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din SM.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/xx.rr.tt, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință ..., înregistrată sub nr.

II. Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. ABC solicită anularea deciziei de rambursare nr. drbs/xx.rr.tt pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de S lei și consideră neîntemeiate motivele pentru respingerea cererii strict pe baza unor condiții de formă și de fond prin încălcarea principiului neutralității.

Respingerea dreptului de deducere a TVA din facturile de la pozițiile 1-21 și 24 din lista operațiunilor pe motivul neindicării codului de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului contravine jurisprudenței europene din cazurile C-368/09 Pannon Gep Centrum KFT, C-280/10 Kopalnia și C-438/09 Dankowski, conform căreia neîndeplinirea condițiilor de formă nu poate împiedica recunoașterea dreptului de deducere a TVA atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond pentru nașterea acestuia.

Prin anularea dreptului de deducere pe calea rambursării are loc o dublă impunere, ceea ce contravine principiului neutralității TVA, iar abordarea ANAF reprezintă o discriminare întrucât persoanele juridice înregistrate în scop de TVA în România pot corecta facturile în timpul unei inspecții fiscale conform art. 159 din Codul fiscal.

Ținând cont de faptul că societatea desfășoară activități ce-i dau dreptul la deducerea TVA facturată de furnizorii din România, dreptul la rambursarea trebuie acordat, chiar în lipsa unor documente care să includă toate prevederile Codului fiscal privind facturile, mai ales în contextul în care există posibilitatea de corectare a acestora.

Pentru poziția 30 din lista operațiunilor societatea va pune la dispoziția autorităților în cel mai scurt timp posibil factura emisă de furnizor ce indică suma de TVA exprimată în lei, iar pentru poziția 48 se anexează factura în anexa 7 la contestație. Pentru poziția 26 ce cuprinde o factură cu TVA emisă eronat de furnizor cu cota de TVA 20% societatea urmează să pună la dispoziția autorităților factura respectivă.

În ceea ce privește documentele care atestă plata taxei facturate, atât pct. 49 alin. (5) din Norme, cât și Directiva 9/2008 nu menționează obligativitatea anexării acestor documente la dosarul de rambursare, iar dovezile prezentate – ordinele de plată confirmate de bancă conform anexei 8 și declarațiile pe proprie răspundere ale furnizorilor – atestă că societatea a acționat de bună-credință și a achitat toate facturile primite de la furnizorii români.

În concluzie, societatea nerezidentă susține că este îndreptățită să beneficieze de rambursarea TVA în sumă de S lei și stă la dispoziția autorităților cu orice alte documente suplimentare considerate necesare pentru reconsiderarea poziției cu privire la rambursare.

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 :

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru achizițiile din România, în condițiile în care organele fiscale emitente ale deciziei atacate nu au verificat îndeplinirea condițiilor de fond

pentru acest tip de rambursare, iar persoana impozabilă a adus documente suplimentare în susținerea contestației.

În fapt, prin cererea înregistrată sub nr..... societatea nerezidentă ABC a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în sumă de S lei pentru un număr de 55 facturi emise de furnizorii FZ1 SRL, FZ2 SRL, FZ3 SRL și E în anul aaaa și înscrise în lista operațiunilor atașată cererii de rambursare.

Cererea de rambursare a fost respinsă prin decizia nr. drbs/xx.rr.tt deoarece:

- pentru pozițiile 1-21 și 24 din lista operațiunilor s-au prezentat spre justificare facturi care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului;

- pentru poziția 30 din lista operațiunilor nu s-a prezentat factura, documentul transmis reprezentând o anexă la factură și nu are TVA exprimată în lei, iar pentru poziția 48 nu s-a prezentat factura, deși acestea au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr. I din;

- pentru poziția 26 din lista operațiunilor a fost prezentată o factură emisă eronat de furnizor în cotă de 20% contrar prevederilor legale;

- persoana impozabilă nerezidentă nu a prezentat documentele din care să reiasă achitarea taxei facturate, ordinele de plată transmise fiind semnate doar de societate, nu și de banca prin care s-a efectuat plata.

În 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) **În condițiile stabilite prin norme:**

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

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită 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.

(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 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.

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

[...]

10. altele. **În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.**

(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 aaaa. 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.

(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.

(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 aaaa/66/UE a Consiliului din 14 octombrie aaaa 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 aaaa".

În conformitate cu prevederile art. 140, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul realizării tranzacțiilor:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse".

"Art. 145. - (2) **Orice persoana 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 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. - (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;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) **denumirea** și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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.”

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii impozabile în 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. De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată apărând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă, așa cum reiese din jurisprudența CJUE din cauza C-35/05 Reemtsma.

Rezultă, așadar, că în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 49** din Normele metodologice date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, **cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

În speță, organele fiscale au respins cererea de rambursare a nerezidentei ABC pe motiv că nu s-au prezentat dovezi de plată a facturilor, că o parte din facturi nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, că factura de la poziția 48 nu a fost prezentată, iar pentru poziția 30 s-a prezentat doar o anexă cu TVA neexprimată în lei, iar factura de la poziția 26 are o cotă eronată de TVA de 20%.

În susținerea contestației societatea nerezidentă ABC a prezentat jurisprudența europeană invocată, factura de la poziția 48 și documente pentru a face dovada achitării facturilor.

Se reține că potrivit art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației:

„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.*

(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”.*

Astfel, din documentația existentă la dosarul cauzei reiese faptul că organele fiscale competente în soluționarea cererii de rambursare formulată de societatea nerezidentă ABC au respins cererea pentru motive care vizează, în principal, aspecte de formă ce privesc conținutul facturilor ori neprezentarea dovezilor de plată a facturilor către furnizori, în decizia de rambursare nefăcându-se nicio mențiune cu privire la îndeplinirea ori neîndeplinirea condițiilor de fond în cazul operațiunilor consemnate în facturile pentru care se solicită rambursarea TVA.

Având în vedere că societatea nerezidentă a depus în susținerea contestației documentație suplimentară, în referatul ce însoțește dosarul cauzei organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți s-au pronunțat asupra documentelor depuse de societate, apreciind că din documentele de plată prezentate (situații plăți pe fiecare client vizate de bancă și extrase de cont) nu reiese achitarea anume a celor 55 de facturi înscrise în lista operațiunilor, că cele 29 de facturi anexate contestației nu reprezintă corecția facturilor pentru care se solicită rambursare în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal, că în anexa nr. 7 societatea a transmis factura de la poziția 47 și nu factura de la poziția 48, că factura de la poziția 30 nu a fost transmisă, că societatea nu a transmis contractele sau comenzile sau alte documente din care să reiasă scopul achizițiilor și circuitul ulterior al bunurilor, iar facturile de la pozițiile 25-29, 31-47, 49-55 sunt completate la rubrica ”adresa de expediție/locul de descărcare” cu adresa societății din SM, ceea ce înseamnă că operațiunile reprezintă pentru societatea nerezidentă achiziții intracomunitare care nu sunt impozabile în România și pentru care nu se poate rambursa taxa facturată incorect de furnizorii români.

În raport de cele anterior prezentate, referitor la constatările punctuale din cuprinsul deciziei de rambursare nr. drbs/xx.rr.tt cu privire la facturile de la pozițiile 30, 48 și 26 din lista operațiunilor, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele:

În cazul poziției 30 se solicită rambursarea TVA în sumă de 117,72 lei din factura nr.18.01.aaaa – furnizor Rx, la dosarul cauzei există în fapt un ”borderou” emis de E cu sediul în Belgia, în care este menționat furnizorul serviciilor – Rx, valoarea serviciilor în euro și taxa (TVA) de H euro, fără a fi

însoțită de factura emisă de Rx privind traseele la care se face referire în mențiunile din borderou și din care să reiasă că furnizorul român a colectat într-adevăr TVA în sumă de L1 pentru a fi virată la bugetul statului român, buget din care să se poată face și rambursarea sumei solicitate de societatea nerezidentă.

În cazul poziției 26 se solicită rambursarea TVA în sumă de L2 lei din factura nr. ...25.05.aaaa FZ1 SRL pentru o livrare în valoare de B lei, rezultând o cotă de TVA de 20% în mod evident eronată, în condițiile în care la data livrării și emiterii facturii cota de TVA în vigoare pe teritoriul României era de 19%.

În cazul poziției 48 se solicită rambursarea TVA în sumă de L3 lei din factura nr. .../27.01.aaaa FZ1 SRL, fără ca această factură să fi atașată cererii de rambursare, deși cu prilejul transmiterii cererii de informații suplimentare nr. I/01.03.aaaa i-au făcut cunoscut societății nerezidente lipsa facturilor de la pozițiile 5, 30 și 48, lipsă remediată parțial pentru poziția 5. Cu prilejul depunerii contestației societatea nerezidentă susține transmiterea facturii în anexa nr. 7 la contestație, dar din cercetarea anexei reiese că a fost transmisă în fapt o altă factură cu nr...../27.01.aaaa.

Prin urmare, pentru aceste poziții este justificată măsura respingerii TVA de către organele fiscale prin decizia de rambursare nr. drbs/xx.rr.tt, aspectele constatate nefiind simple aspecte de formă, așa cum susține contestatoarea, ci **aspecte de fond absolut necesare pentru cunoașterea cu exactitate a cuantumului TVA colectată** la bugetului statului român de către furnizorii respectivi și, implicit, a taxei ce poate fi restituită societății solicitante, astfel că va fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății ABC pentru TVA solicitată la aceste poziții $L1 \text{ lei} + L2 \text{ lei} + L3 \text{ lei} = R \text{ lei}$. De altfel, societatea nerezidentă recunoaște, implicit, că pentru aceste poziții documentația nu este suficientă pentru stabilirea dreptului la rambursare, afirmând că urmează a fi pusă la dispoziția autorităților "în cel mai scurt timp posibil".

Pentru restul pozițiilor cuprinse în lista operațiunilor, organul de soluționare a contestației reține că organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți n-au precizat, în concret, motivele pentru documentele de plată prezentate de societatea nerezidentă nu sunt suficiente pentru atestarea plăților efectuate, printr-o analiză detaliată și punctuală, pe fiecare furnizor și pe fiecare set de documente de plată prezentate.

În cazul facturilor care nu conțin codul de TVA al beneficiarului de la pozițiile 1-21 și 24, se constată că acestea sunt emise de furnizorul FZ1 SRL pentru clientul ABC, cod ..., cod ce se regăsește și în facturile emise de același furnizor de la pozițiile 31-55, unde este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății nerezidente, astfel că lipsa codului din unele facturi nu împiedică cercetarea fondului tranzacțiilor în raport de jurisprudența europeană invocată de societatea contestatoare și față de care organele fiscale emitente ale deciziei atacate nu s-au pronunțat.

Mai mult, în condițiile în care facturile (cu două excepții) au fost la dispoziția organelor fiscale, acestea n-au analizat prin decizia emisă condițiile de fond ale tranzacțiilor consemnate în facturi în sensul constatării naturii operațiunilor – neimpozabile în România și fără drept de rambursarea a taxei

facturate incorect – , așa cum s-a menționat în referatul cauzei cu privire la facturile de la pozițiile 25-29, 31-47, 49-55.

Cum natura operațiunilor reprezintă o condiție de fond cu incidență semnificativă în stabilirea dreptului de rambursare a TVA pentru societățile neînregistrate în scopuri de TVA în România, neconsemnarea constatrilor în cuprinsul deciziei de rambursare privează societatea nerezidentă contestatoare de dreptul său de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei de organele fiscale îndrituite cu analizarea cererii sale și de calea administrativă de atac împotriva soluției luate prin această decizie, ceea ce contravine dispozițiilor art. 9 alin. (1) din Codul de procedură fiscală conform căroră ***"înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei"***.

De asemenea, se reține că în legătură cu circuitul ulterior al bunurilor, societatea nerezidentă a prezentat adrese de confirmare de la unii furnizori cu privire la locația bunurilor și scopul în care sunt utilizate, care însă nu au fost analizate de organele fiscale în referatul cauzei în raport de cele solicitate prin cererea de informații suplimentare pentru dovedirea îndeplinirii condițiilor de fond pentru rambursare.

Față de cele anterior reținute urmează a se dispune desființarea în parte a deciziei de rambursare nr. drbs/xx.rr.tt pentru TVA în sumă de S lei - R lei = D lei, astfel încât organele fiscale să procedeze la reanalizarea cererii din punctul de vedere al îndeplinirii tuturor condițiilor specifice și peremptorii acestui tip de rambursare, inclusiv prin exercitarea rolului activ prin solicitarea de informații suplimentare, în care să se indice, punctual, ce documente și informații considerate relevante sunt necesare pentru analiza completă a cererii întrucât, în caz contrar, organul de soluționare a contestației s-ar substitui organelor fiscale care au competență legală în analiza acestui tip de cereri.

Numai în raport de efectuarea unei asemenea analize, ale cărei rezultate trebuie circumstanțiate în fapt și în drept și consemnate în detaliu în decizia de rambursare, se poate aprecia dacă societatea nerezidentă poate sau nu beneficia de rambursarea TVA, astfel că în lipsa acesteia se va face aplicațiunea art. 216 alin.(3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (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".

Prin urmare, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la o nouă analiză, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și

cu reținerile din prezenta decizie, prin reanalizarea documentației depuse de ABC din SM referitoare la TVA solicitată la rambursare în sumă de D lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 140, art. 145, art. 146, art. 147² alin. (1) lit. a) și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1) și următoarele din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 9, art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC din SM formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/xx.rr.tt pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **R lei**.

2. Desființează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/xx.rr.tt pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **D lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a ABC din SM pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

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