

DECIZIA nr.508 /05.08.2016

privind solutionarea contestatiei formulata de **X BV**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.05.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin adresa nr. x/11.05.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.05.2016, cu privire la contestatia depusa de catre **X**, prin CIA „C G ”, cu sediul in Olanda, H , W nr. , AL, O P si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, str. G C nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta in data de 15.04.2016 si inregistrata la organul fiscal sub nr. MBN-REG x/20.04.2016, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/17.03.2016, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de y lei. Societatea precizeaza ca TVA contestata este in suma de y lei.

Având în vedere prevederile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea **X BV**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta X BV solicita anularea deciziei de rambursare si recunoasterea dreptului de rambursare a TVA in suma de y lei aferenta facturilor pentru achizitii de bunuri si servicii necesare desfasurarii activitatii.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

In baza contractului nr.x/09.04.2013, modificat prin acte aditionale, A P S SRL, in calitate de vanzator/producator, a emis catre X contravaloarea culturii de canepa pe suprafata de x ha, avand valoarea TVA in suma de t lei si factura de discount nr.x/06.03.2014, avand valoarea TVA in suma de v lei reprezentand reducere de pret, in temeiul actului aditional nr. x/01.09.2013.

Avand in vedere considerentele deciziei nr. x05.03.2015 privind solutionarea contestatiei impotriva deciziei de rambursare a TVA nr.xD/25.06.2014, prin care a fost respinsa la rambursare suma de z lei solicitata, din care a contestat suma de y lei (v - v), X a solicitat societatii vanzatoare corectia facturilor cu TVA in lei.

In perioada ianuarie-martie 2015 a primit facturile de corectie nr.x/30.03.2015 si nr. x/30.03.2015 reprezentand corectia facturilor nr. x14.08.2013 si nr. x/06.03.2014 (stornata prin factura nr.x/30.05.2015), iar in baza acestora si a instructiunilor din Decizia nr. x/05.03.2015 emisa de DGRFPB a depus cererea de rambursare a TVA pentru perioada 01.01.2015-31.03.2015, respinsa prin Decizia de rambursare nr. xD/17.03.2016.

Decizia de rambursare a TVA a fost emisa cu incalcarea situatiei de fapt fiscale si a unor principii generale de drept fiscal.

In conformitate cu legislatia aplicabila, societatea are dreptul de a deduce TVA aferenta bunurilor achizitionate pe teritoriul Romaniei in scopul desfasurarii de

operatiuni taxabile constand in manufacturarea produselor de canepa pentru industria constructiilor, agricultura si horticultura, fibre de canepa si alte produse, fiind indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA in cuantum de y ron.

In plus fata de principiul general de deductibilitate, societatea indeplineste cumulativ toate conditiile de fond si de forma necesare pentru a beneficia de dreptul de rambursare, conform art. 147² din Codul fiscal si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, respectiv facturile care au facut obiectul cererii de rambursare nu au mai fost acoperite de cereri precedente si indeplinesc toate conditiile impuse de Codul fiscal.

In acest sens, societatea nerezidenta invoca si jurisprudenta europeana privind nelimitarea dreptului de deducere a TVA.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/17.03.2016, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca s-a respins corect la rambursare TVA in suma de y lei, contestata, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/17.03.2016, in conditiile in care documentele si argumentele societatii nerezidente nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.

In fapt, in baza cererii de rambursare inregistrata sub nr.x/16.06.2015, pentru perioada ianuarie-martie 2015, formulata de X, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA nr. x/17.03.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei, pe motiv ca:

- taxa solicitata la rambursare a mai facut obiectul cererii de rambursare nr. x/23.01.2014 aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014, contestata;

- faptul generator si exigibilitatea taxei solicitate la rambursare a intervenit la data emiterii facturilor inscrise la pozitiile 1 si 2 din cerere, respectiv la data de 14.08.2013 si la data de 06.03.2014 si nu la data stornarii facturilor (emise in anul 2015);

- contestatia formulata impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014 a fost solutionata prin Decizia privind solutionarea contestatiei nr.x/05.03.2015;

- corectia facturilor nr.x/14.08.2013 si nr.x/06.03.2014 s-a facut ulterior emiterii Deciziei privind solutionarea contestatiei nr. x/05.03.2015, nefiind respectate prevederile art. 147² alin.1 lit.a din Codul fiscal si pct. 49 alin.16 din Normele metodologice de aplicare, coroborate cu art.134 alin.1 si alin.3 si art.134¹ din Codul fiscal.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

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

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

Normele metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;

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

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

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

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

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

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

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

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

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

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

(22) În cazul în care **organul fiscal competent din România** consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, **poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare,** în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, 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 sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

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

(34) **Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.** "

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrarile de bunuri, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, **cererea sa se refere 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**, etc

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

In speta, in baza cererii de rambursare inregistrata sub nr.x/16.06.2015, pentru **perioada ianuarie-martie 2015**, formulata de X BV, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA nr. x/17.03.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei, pe motiv ca:

- taxa solicitata la rambursare a mai facut obiectul cererii de rambursare nr. x/23.01.2014 aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013, solutionata prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014, contestata;

- faptul generator si exigibilitatea taxei solicitate la rambursare a intervenit la data emiterii facturilor inscrise la pozitiile 1 si 2 din cerere, respectiv la data de 14.08.2013 si la data de 06.03.2014 si nu la data stornarii facturilor (emise in anul 2015);

- contestatia formulata impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014 a fost solutionata prin Decizia privind solutionarea contestatiei nr.x/05.03.2015;

- corectia facturilor inscrise la pozitiile 1 si 2 s-a facut dupa primirea Deciziei privind solutionarea contestatiei nr. x/05.03.2015.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de t lei solicitata prin cererea de rambursare nr. x/23.01.2014, aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013, intrucat facturile inscrise in lista anexata cererii nu au valoarea TVA exprimata in lei, in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare.

Impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr.xD/25.06.2014, societatea nerezidenta a formulat contestatie inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/04.08.2014 pentru TVA in suma de y lei, astfel: y lei reprezinta contravaloarea facturii nr. x/14.08.2013 si (-) y lei reprezinta contravaloarea facturii de discount nr.x/06.03.2014, aceasta fiind solutionata prin Decizia nr.x/05.03.2015, in sensul respingerii ca neintemeiata.

Impotriva Deciziei nr.x/05.03.2015 societatea a formulat actiune la instanta judecatoreasca competenta. Pana la data prezentei nu a fost pronunata o solutie definitiva de catre instanta.

Referitor la TVA respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare nr.xD/17.03.2016 se retin urmatoarele:

1. AFCN a respins la rambursare TVA in suma de y lei, pentru perioada ianuarie-martie 2015, intrucat taxa solicitata la rambursare a mai facut si obiectul altei cererii de rambursare, respectiv a cererii nr. x/23.01.2014 aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013.

2. Societatea nerezidenta considera ca facturile nr.x/30.03.2015 (y ron) si nr.x/30.03.2015 (-y ron) reprezinta corectia facturilor nr.x/14.08.2013 si nr.x/06.03.2014) pentru care este indreptatita sa solicite rambursarea TVA, in perioada ianuarie-martie 2015, in care a primit facturile de corectie, in baza dispozitiilor date prin Decizia nr.x/05.03.2015 emisa de DGRFPB, intrucat facturile care au facut obiectul cererii de rambursare nu au mai fost acoperite de cereri precedente si indeplinesc toate conditiile de forma si fond impuse de Codul fiscal.

3. Intrucat achizitiile societatii nerezidente au fost efectuate in anul 2013 si 2014 (factura nr.x/14.08.2013 si factura de discount nr.x/06.03.2014), rezulta ca exigibilitatea taxei a intervenit la data la care a avut loc faptul generator, respectiv in anii 2013 si 2014.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca niciunul dintre argumentele societatii nerezidente nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In conformitate cu prevederile pct.49 alin.(15) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cererea de rambursare se referă la **achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare**. La alin.(16) al aceluiasi punct se mentioneaza ca, 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 operatiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză**.

Prin urmare, nici Directiva 2008/9/CE, nici normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu stabilesc includerea in cererea de rambursare a facturilor in functie de

momentul exigibilitatii operatiunilor la care acestea se refera, ci doar reglementeaza includerea in cerere a facturilor emise in perioada la care se refera cererea.

Astfel ca, o societate nerezidenta **poate depune o cerere de rambursare in temeiul Directivei 2008/9/CE care sa cuprinda facturi emise in perioada de rambursare si care sa se refere la operatiuni pentru care exigibilitatea TVA a intervenit anterior perioadei de rambursare**. In acelasi sens s-au pronuntat si directiile de specialitate din MFP si ANAF.

Totodata, potrivit dispozitiilor pct. 49 alin. (16) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, **o cerere de rambursare nu poate cuprinde facturi deja acoperite de o cerere de rambursare anterioara**.

2. Potrivit constatarilor organului fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor desfasurate in anul 2013, inscrisa in facturile corectate emise in anul 2015, a fost solicitata la rambursare si prin cererea inregistrata la DGRFPB sub nr. x/23.01.2014, care a fost respinsa de organul fiscal prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/25.06.2014.

Se retine ca societatea a contestat Decizia de rambursare nr. xD/25.06.2014 si a formulat actiune la instanta judecatoreasca competenta impotriva Deciziei nr. 172/05.03.2015, prin care a fost respinsa contestatia respectiva.

3. Din informatiile inscrise in factura "corectata" nr. x/30.03.2015, rezulta ca **acestea se refera la un document emis anterior, respectiv factura nr.x/14.08.2013, stornata prin factura nr.x/30.03.2015, document inclus deja intr-o alta cerere de rambursare (nr. x/23.01.2014)**.

Totodata, **factura nr.x/06.03.2014, emisa cu semnul (-) corectata prin factura nr.x/30.03.2015) reprezinta discount la factura nr. x/14.03.2013**, conform contract.

Conform explicatiilor date de societate prin adresa din data de 08.06.2015 *„Intrucat in anul 2014 societatea X BV nu a mai facut alte achizitii cu locul in Romania purtatoare de TVA si nu poate compensa suma de -y lei, consideram ca aceasta suma ajusteaza taxa din factura seria x nr. x/14.08.2013. Astfel, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei culturii in camp de canepa pentru fibre este de y lei (y lei – y lei), pe care (...) are dreptul sa o solicite la rambursare (...)*”.

4. In speta, astfel cum insasi societatea nerezidenta sustine prin contestatia formulata „Avand in vedere considerentele deciziei privind solutionarea contestatiei nr.172/05.03.2015, in martie 2015, X a solicitat societatii vanzatoare corectia facturilor in sensul inscrierii valorii in lei a TVA. (...) in perioada ianuarie-martie 2015 X a primit facturi de corectie aferente achizitiilor de bunuri efectuate pe teritoriul Romaniei (...)”.

In concluzie, operatiunile pentru care se solicita rambursarea TVA sunt aferente anilor 2013 si 2014 si nicidecum anului 2015.

Mai mult, societatea a procedat la corectarea facturilor respinse la rambursare prin decizia nr.xD/25.06.2014 si la resolicitarea TVA aferenta acestora, ulterior emiterii deciziei nr.172/05.03.2015 privind solutionarea contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr.x/04.08.2014, respectiv la data de 30.03.2015, in conditiile in care impotriva deciziei privind solutionarea contestatiei nr.172/05.03.2015 a formulat si actiune in instanta, ce a facut obiectul dosarului nr. x/3/2015 pe rolul Tribunalului Bucuresti.

5. Asa cum s-a retinut in cuprinsul deciziei, pot fi incluse in cererile de rambursare depuse in temeiul Directivei 2008/9/CE, facturile emise in perioada de rambursare, chiar daca exigibilitatea TVA pentru operatiunile respective a intervenit anterior perioadei la care se refera cererea de rambursare, aspect pe care, de altfel, inclusiv organul de solutionare a contestatiei l-a retinut in cuprinsul prezentei decizii.

Or, in speta, **cererea sa de rambursare cuprinde facturi deja acoperite de o cerere de rambursare anterioara solutionata prin decizie de rambursare a TVA, decizie care a fost contestata, decizia de solutionare, definitiva in sistemul cailor administrative de atac fiind atacata la instanta judecatoreasca competenta.**

De altfel, intr-o speta similara, Directia generala legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP, prin adresa nr, 406228/19.07.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. 53447/22.07.2013, atasata la dosarul cauzei, a subliniat urmatoarele:

“Consideram ca documentul de corectie nu poate fi inclus intr-o noua cerere de rambursare.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale aplicabile în perioada verificată, se retine că în mod legal AFCN a respins la rambursare TVA in suma de y lei, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/17.03.2016, motiv pentru care contestatia formulata de **X BV** va fi respinsă ca neîntemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct. 49 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare si art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X BV**, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/17.03.2016 emisa de AFCN.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

